Г.А. Николаева

УЧЕТ

БУХГАЛТЕРСКИЙ

В ТОРГОВЛЕ

Оптовая торговля

Розничная торговля

Общественное питание

Заготовительные предприятия



МОСКВА

Николаева Г. А.

Бухгалтерский учет в торговле

МОСКВА

Николаева Г.А.
Бухгалтерский учет в торговле. - М.: А-Приор, 2011. - 352 с.

ISBN 978-5-384-00416-5

Данное издание является учебно-практическим пособием по бухгалтерскому учету торговых операций, при этом отдельно рассмотрены особенности оптовой, розничной торговли, общественного питания, а также заготовительных предприятий.

Наряду с общими для всех предприятий объектами учета в книге нашли отражение операции, характерные для торговых организаций. Особое внимание уделено учету товарных запасов, реализации, документальному оформлению торговых операций. Издание снабжено образцами заполнения используемых документов, а также в книге приведено множество примеров бухгалтерских проводок. Наиболее сложные моменты проиллюстрированы цифровыми примерами, что облегчает их понимание.

Кроме того, пособие освещает вопросы налогообложения и отчетности торговых предприятий.

Материал особым образом систематизирован, содержит множество различных примеров, что делает его полезным как для лиц, изучающих бухгалтерский учет торговых организаций, так и бухгалтеров-практиков.

Редакторы: *С.А. Новиков, Г.И. Покровская*
Корректор *Н.А. Кудрявцева*
Обложка *А.В. Хегай*
Компьютерная верстка *С.А. Симончук*

ООО А-Приор
г. Москва, 2-я улица Энтузиастов, д. 5
http://www.xlibris.ru, e-mail: mail@xlibris.ru
Оптовая торговля: (495) 645-85-37
http://www.knigotorg.ru, e-mail: sales@knigotorg.ru
Подписано в печать *10.01.2011*. Тираж *1500*.

ISBN 978-5-384-00416-5



© А-Приор

1. ЗАДАЧИ И ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ

1.1. Задачи бухгалтерского учета в торговле

Для правильного руководства деятельностью торгового предприятия необходимо располагать полной, точной, объективной, своевременной и достаточно детальной экономической информацией. Это достигается ведением хозяйственного учета. В зависимости от характера данных, методов их получения и способов группировки хозяйственный учет делится на три вида: оперативный, статистический и бухгалтерский.

Оперативный учет организуется на местах совершения хозяйственных операций (филиал, склад). Соответствующая информация может поступать непосредственно во время совершения хозяйственной операции как по телефону, так и в устной форме, на дисплей без документального оформления. Полученные данные используются для повседневного, текущего руководства и управления деятельностью предприятия (выполнение договоров, прием и отгрузка товара, реализация).

Для статистического учета используется информация о структуре основных средств, доходах и численности работающих и другие сведения с целью анализа и прогнозирования. Статистика применяет выборочный метод наблюдения и регистрации, использует результаты оперативного и бухгалтерского учета.

В отличие от оперативного и статистического бухгалтерский учет представляет собой сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности предприятия на основе документов. В случае бухгалтерского учета хозяйственные средства и операции с ними регистрируются все без исключения (сплошной учет), изменение состояния хозяйственных средств и процессов отражается непрерывно и в хронологической последовательности (непрерывный учет), все хозяйственные операции своевременно оформляются документами.

В основе хозяйственной деятельности торгового предприятия лежат процессы приобретения, хранения и реализации товаров. Поэтому основными целями бухгалтерского учета в торговле являются: контроль за сохранностью товаров, своевременное представление руководству предприятия информации о товарообороте и валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

Для достижения этих целей решается целый комплекс бухгалтерских задач:

- проверка правильности документального оформления товарных операций, своевременное и правильное отражение их в учете;

- контроль за товарными запасами, выявление неходовых, залежалых и недоброкачественных товаров;
- контроль за финансовыми показателями (размер прибыли, источники поступления средств и порядок их расходования, оборотные средства, капитальные вложения, отчисления от прибыли и т. д.), за правильностью расчетов с поставщиками и покупателями, за своевременным поступлением платежей в бюджет, за правильностью использования банковских кредитов;
- учет расходования фонда заработной платы, выявление соотношения между ростом эффективности труда и средней заработной платой;
- выявление возможности для снижения издержек обращения и повышения рентабельности производства (издержки обращения покрываются за счет торговых наценок, включаемых в цену товара, но за счет наценки образуется и прибыль; поэтому, чем ниже уровень издержек обращения, тем большая часть торговой наценки идет на образование прибыли);
- контроль за наличием и движением материальных ценностей и денежных средств. Для правильного и своевременного учета должны быть установлены четкие разграничения материальной ответственности должностных лиц за вверенные им ценности, а также своевременно и качественно необходимо проводить инвентаризации и ревизии.

Указанные задачи бухгалтерского учета решаются как на предприятиях оптовой и розничной торговли, так и на предприятиях общественного питания и заготовительных предприятиях.

Особенности задач учета, вытекающие из специфики деятельности предприятий, рассмотрены в соответствующих разделах данной книги (раздел 2 — бухгалтерский учет в оптовой торговле, раздел 3 — бухгалтерский учет в розничной торговле, раздел 4 — бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания, раздел 5 — бухгалтерский учет в заготовительных предприятиях).

1.2. Организация бухгалтерского учета

Задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом в торговом предприятии, могут быть выполнены только при правильной его организации. Недостатки в организации бухгалтерского учета вызывают отставание учета, запаздывание представления отчетности и другой информации. Наличие больших разрывов во времени между моментом возникновения учетно-экономической информации и моментом ее использования препятствует повышению экономической эффективности деятельности торговых предприятий. Недостатки в организации учета приводят к его запутанности, созданию условий для хищения материальных ценностей и других злоупотреблений, увеличению расходов на содержание учетного персонала.

На предприятиях торговли бухгалтерский учет осуществляется специальным подразделением — бухгалтерией. Если предприятия небольшие, то бухгалтерский учет в них ведут работники, на которых возложены соответствующие обязанности.

В организации, не имеющей бухгалтерской службы или бухгалтера, бухгалтерский учет может осуществляться специализированной организацией или специалистом на договорных началах. Кроме того, руководитель при небольшом объеме учетной работы может вести учет лично.

Главный бухгалтер (финансовый директор, бухгалтер малого предприятия), возглавляющий бухгалтерскую службу, действует в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ (ред. от 28.09.2010); он подчиняется руководителю предприятия и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования его по документальному оформлению операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении финансово-хозяйственных операций возлагается на руководителя предприятия торговли.

Назначение на должность и освобождение от должности главного бухгалтера производится в порядке, установленном руководителем торгового предприятия. При этом на соответствующую должность назначаются, как правило, лица, имеющие высшее специальное образование или стаж работы по специальности не менее трех лет.

Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности на предприятии.

Следует отметить, что на главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за ценности и денежные средства, он не может сам получать по чекам денежные средства и товарно-материальные ценности для предприятия. Вместе с тем для малых предприятий сделано исключение: по согласованию с учреждением банка главный бухгалтер имеет право выполнять обязанности кассира.

На время отсутствия главного бухгалтера его функции переходят к заместителю или другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по предприятию.

Главный бухгалтер подписывает документы, связанные с приемом и выдачей денежных средств, товарно-материальных ценностей, кредитные, расчетные и денежные обязательства. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Бухгалтерия предприятия обеспечивает обработку документов, рациональное ведение записей в учетных регистрах, составление отчетности. Структура бухгалтерии зависит от объема и сложности учетной работы. Возможно выделение следующих структурных единиц:

- по учету основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей;
- по учету расчетов (расчеты с поставщиками и покупателями, с бюджетом и фондами, по краткосрочным и долгосрочным ссудам, прихода и расхода денежных средств) и издержек обращения;
- по учету приобретения и реализации товаров;
- по учету кассовых операций и расчетов с подотчетными лицами;
- по учету расчетов с рабочими и служащими;
- по учету остальных операций и составлению отчетности.

На предприятиях общественного питания можно ввести структурные единицы по учету хозяйственных операций в производстве, в кладовой и буфетах.

Немаловажное значение при организации бухгалтерского учета имеет правильное использование учетных измерителей, с помощью которых выявляются: объем производства и реализации, количество продукции, время производственного цикла и торгового оборота и прочие показатели деятельности предприятия. Применяются три вида учетных измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители необходимы при учете материальных ценностей, основных средств, готовой продукции и др. Единицами измерения могут быть: килограмм, метр, штука, квадратный метр и др. С помощью натуральных измерителей производится контроль по весу, количеству, длине, площади, объему.

Трудовые измерители позволяют измерить затраченное на производство и реализацию время и вложенный труд. Для этого существуют следующие единицы измерения: минута, час, день, месяц и т. п. На их основе рассчитывается производительность труда и начисляется заработная плата.

Денежный измеритель – универсальный, обобщающий измеритель, он выражается в рублях. С его помощью можно получить сводные данные, проанализировать финансово-хозяйственную деятельность, осуществлять различные расчетные операции, а также определить произведенные затраты предприятия (суммировать расходы, ранее выраженные в трудовых и натуральных измерителях).

Кроме того, при организации бухгалтерского учета необходимо уяснить сущность таких понятий, как предмет и метод бухгалтерского учета.

Предметом изучения бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность предприятия. При этом в ходе работы предприятия, осуществления финансово-хозяйственной деятельности происходит кругооборот хозяйственных средств; здесь можно выделить процессы снабжения, производства и реализации, представленные в учете отдель-

ными хозяйственными операциями. Объекты изучения бухгалтерского учета можно рассматривать в разрезе двух групп: к первой относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй — хозяйственные процессы и их результаты.

Хозяйственные средства предприятия — товарно-материальные ценности и денежные средства как принадлежащие предприятию, так и временно или постоянно находящиеся вне его собственности. Они являются активом предприятия и по составу и функциональной роли подразделяются на основные, оборотные и отвлеченные.

К основным средствам относятся здания, машины, оборудование, транспортные средства и др. Они используются в хозяйственной деятельности длительное время, не изменяя своей формы, изнашиваются постепенно, что и позволяет их стоимость включать в расходы производства продукции частями, по мере износа, через амортизационные отчисления.

Оборотные средства — сырье, материалы, топливо и другие ценности, они используются в одном производственном цикле, поэтому вся их стоимость сразу относится на затраты (расходы) предприятия. В состав данной группы включаются готовая продукция и незавершенное производство.

Денежные средства — денежная наличность, находящаяся в кассе предприятия, а также свободные денежные средства в банке на его расчетном счете и прочих счетах, обеспечивающие возможность расчетов с рабочими и служащими по заработной плате, с бюджетом и прочими кредиторами.

Средства в расчетах — дебиторская задолженность различных организаций и лиц перед предприятием (суммы, выданные в подотчет, авансовые перечисления и др.).

Отвлеченные средства возникают в связи с получением и распределением дохода (прибыли) и использованием его части на целевые мероприятия (плата в бюджет, платежи за пользование кредитами).

Кроме хозяйственных средств объектами изучения бухгалтерского учета являются **источники их формирования**. Они, являясь пассивом предприятия, классифицируются на источники собственных и заемных средств.

К *источникам собственных средств* относится *уставный фонд* предприятия (стоимость основных и оборотных средств, внесенных учредителями в счет своего вклада в момент образования предприятия). Уставный фонд создается за счет паевых взносов, взносов учредителей, проданных акций. Кроме того, источниками собственных средств являются *прибыль* и *фонды*.

К *источникам заемных средств*, временно привлеченным источникам относятся ссуды, кредиты банков; стоимость отгруженных поставщиком или уже полученных материальных ценностей, услуг, выполненных работ, но еще не оплаченных ему; задолженность рабочим и служащим — сумма начисленной, но невыплаченной заработной платы; прочая кредиторская задолженность — неоплаченная задолженность бюджету, социальному страхованию и прочим организациям и лицам.

Данная классификация средств и источников их формирования лежит в основе составления бухгалтерского баланса.

Совокупность способов и приемов, позволяющих осуществлять контрольные функции, функции анализа и управления хозяйственной деятельностью предприятия, называется **методом** бухгалтерского учета, который складывается из нескольких элементов:

- документация;
- инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- счета и двойная запись;
- баланс и отчетность.

Документация используется для организации сплошного и непрерывного учета оборота средств предприятия, источников их формирования и операций с ними. При помощи документации осуществляется первичное наблюдение и учетное отражение хозяйственных операций, закрепляется ответственность работника за полученные ценности. Сразу по совершении операции должен быть составлен первичный документ, обязательно содержащий следующие реквизиты: наименование предприятия, наименование документа, его номер, дату, краткое содержание хозяйственной операции, ее количественное и денежное выражение, подписи лиц, ответственных за данную хозяйственную операцию. Первоочередные требования к документам – своевременность составления, полнота и достоверность информации, обеспечивающие возможность предварительного и текущего контроля за хозяйственной деятельностью предприятия и активного воздействия на результаты его работы.

Инвентаризация, как элемент метода бухгалтерского учета, через проверку в наличии материальных ценностей, основных и денежных средств позволяет определить их фактическое состояние. Она или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности, допущенные потери, хищения, недостачи. Поэтому при помощи инвентаризации контролируется сохранность собственности торгового предприятия, а также проверяется полнота и достоверность данных бухгалтерского учета, соответствие их фактическому наличию имущества и обязательств.

Оценка необходима для получения обобщающих показателей о различных средствах, их источниках, операциях с ними. Такая оценка осуществляется в денежном выражении. Основные принципы оценки устанавливаются правительством. Например, основные средства и нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости с включением в нее расходов по доставке, доведению до состояния, пригодного к использованию; готовая продукция – по производственной или нормативной себестоимости; материалы – обычно по заготовительной себестоимости с включением транспортно-заготовительных расходов; товары – по оптовым или розничным ценам.

Калькуляция – себестоимость единицы продукции – необходима для осуществления контроля и установления цен. Для определения себестоимости единицы все произведенные затраты по данному виду продукции делят на количество единиц выпущенной реализуемой продукции. На предприятиях общественного питания, используя калькуляцию, определяется продажная цена готовой продукции.

В процессе деятельности торгового предприятия происходят различные хозяйственные процессы, которые ведут к изменению хозяйственных средств и их источников. Для отражения движения объектов учета, наблюдения и контроля за ними используются бухгалтерские счета.

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций, они являются способом вторичной регистрации средств и операций с ними. На счетах операции фиксируются в денежном измерителе, а при необходимости используются натуральные и трудовые измерители. Все изменения, происходящие со средствами, представляют собой либо их уменьшение, либо увеличение. С целью отдельного учета данных процессов бухгалтерские счета разделены на две части – дебет и кредит. По дебету отражается увеличение средств и уменьшение их источников, по кредиту – уменьшение средств и увеличение их источников.

Хозяйственные операции отражаются на счетах с помощью *двойной записи*, показывающей взаимную связь объектов учета. Благодаря двойной записи каждая операция отражается в одной сумме не менее чем на двух счетах: по дебету одного счета и по кредиту другого. Двойная запись позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл, содержание каждой операции. Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом средств и их источников из одного состояния в другое, а также сменой форм стоимости в процессе кругооборота средств. Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета называется корреспонденцией счетов, а счета – корреспондирующимися.

Различают два вида счетов: активные и пассивные. На активных счетах отражается движение средств предприятия, на пассивных – их источников. Если в результате бухгалтерской обработки первичного документа активный счет дебетуется, то его остаток увеличивается; если он кредитуется, то сальдо (остаток) уменьшается. На пассивных счетах эти операции имеют противоположное значение: при дебетовании остаток уменьшается, при кредитовании – увеличивается. Активные счета имеют дебетовый остаток, пассивные – только кредитовый. Счета, которые могут иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо, называются активно-пассивными. Таким образом, назначение сторон (дебета и кредита) активных и пассивных счетов различно, что отражают приведенные ниже схемы.

Активный счет

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало периода	
Хозяйственные операции, вызывающие увеличение хозяйственных средств (+)	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение хозяйственных средств (-)
Остаток на конец периода (равен остатку на начало периода плюс оборот по дебету и минус оборот по кредиту)	

Пассивный счет

Дебет	Кредит
	Остаток (сальдо) на начало периода
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение источников хозяйственных средств (-)	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение источников хозяйственных средств (+)
	Остаток на конец периода (равен остатку на начало периода плюс оборот по кредиту и минус оборот по дебету)

В бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются два вида счетов: синтетические и аналитические.

Синтетические счета предназначены для учета информации о составе и движении хозяйственных средств предприятия, их источниках и хозяйственных процессах в обобщенном виде и в едином денежном измерителе (выражении). Учет, осуществляемый на этих счетах, называется синтетическим; он используется при заполнении форм отчетности, прежде всего баланса, а значит, и для анализа хозяйственной деятельности предприятия.

Но некоторые синтетические счета обобщают учет объектов, которые при имеющихся однородных экономических характеристиках по своим техническим свойствам и назначению могут быть отнесены к самостоятельным группам внутри синтетического счета. Для учета таких групп открываются субсчета (счета 2 порядка), например, к синтетическому счету 10 "Материалы". Некоторые синтетические счета не имеют субсчетов, а непосредственно подразделяются на аналитические счета (например, счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами"), которые необходимы для наблюдения детальных показателей по каждому виду основных средств, материалов, каждому рабочему и т. п. При ведении аналитических счетов используются не только денежные, но и натуральные и трудовые измерители.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь: на аналитических счетах отражаются те же операции, что и на синтетических, но по более детальным экономическим группировкам. Поэтому общие итоги записей по аналитическим счетам должны соответствовать сумме на синтетическом счете. Сальдо синтетического счета равно сумме остатков всех аналитических счетов, к нему относящихся; кредитовые и дебетовые обороты синтетического счета должны быть равны сумме соответствующих оборотов всех относящихся к нему аналитических счетов.

Для ведения учета необходимо правильно определить счета, затрагиваемые хозяйственными операциями. Процедура отражения на счетах суммы произведенной операции называется бухгалтерской проводкой. При этом для составления проводки следует определить сущность изменений в средствах предприятия в результате данной операции, а также выбрать счета по Плану счетов для отражения ее суммы методом двойной записи.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций утвержден приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 и действует в редакции от 18.09.2006. Каждый счет имеет наименование, соответствующее специфике отражаемых на нем объектов учета. На практике предприятия исключают счета, не применяемые в соответствующей отрасли, обычно задействуют 20—30 счетов, то есть работают по сокращенному счетному Плану.

Средства предприятий участвуют в процессе производства непрерывно. Для того чтобы определить величину средств и дать им экономическую оценку в определенный момент времени, составляют *бухгалтерский баланс*. Таким образом, баланс представляет собой систему показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия, состояние его средств и источников на определенную дату в единой денежной оценке.

Бухгалтерский баланс является основной отчетной формой, которая характеризует размер имущества и финансовое состояние предприятия. Информация в балансе сгруппирована по разделам, которые, в свою очередь, состоят из статей. Дебетовые остатки счетов находят отражение в левой части (активе) баланса, кредитовые — в правой части (пассиве) баланса. Сумма всех статей актива баланса (информация о хозяйственных средствах) находится в соответствии с суммой всех статей пассива баланса (информация об источниках хозяйственных средств). Данные баланса используются для контроля за наличием и структурой хозяйственных средств и их источников, анализа финансового состояния предприятия, его платежеспособности, размещения средств, степени изношенности основных средств и пр.

Однако вследствие необходимости сведений о других сторонах деятельности предприятия составляют ряд других форм отчетности. Таким образом, *отчетность* представляет собой систему обобщающих технико-экономических показателей операций организации. Она предназначена намного шире освещать деятельность предприятия и поэтому, кроме баланса, включает в свой состав ряд таблиц и сведений о движении средств, фондов, о структуре доходов, себестоимости, налогах и платежах и пр. Входящие в ее состав показатели должны в большей степени удовлетворять требованиям обеспечения информацией для осуществления управления, анализа и контроля за хозяйственной деятельностью предприятия и создания базы для последующего планирования его деятельности.

Следует отметить, что перечисленные выше методы применяются в органической связи друг с другом. Учет начинают с документации операций. На основании документов осуществляют отражение операций на счетах с помощью двойной записи. Для обобщения в едином измерении данных, содержащихся в документах, используют денежную оценку; для их проверки и уточнения применяют инвентаризацию. Уточненные данные счетов используют для исчисления себестоимости путем калькуляции, а также для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

Организация бухгалтерского учета в торговом предприятии зависит от объема учетных работ, наличия компьютерной техники, других условий, а также от той учетной политики, которую ведет предприятие. При этом свою *учетную политику* предприятия разрабатывают самостоятельно на основе установленных общих правил бухгалтерского учета.

Под учетной политикой организации понимается принятая ей совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Каждое торговое предприятие должно в пределах установленных законодательством способов само определять методы отражения в учете закупок, транспортировки, хранения и реализации товаров, а также порядок проведения связанных с ними хозяйственных операций. Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом и т. п.). Она должна обеспечить:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
- большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также тождество показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности (требование осмотрительности);
- рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

Операции, произведенные предприятием, отражаются в целях их систематизации сначала в регистрах бухгалтерского учета, которые могут иметь различную структуру. **Под формой бухгалтерского учета** понимается определенная система использования учетных регистров, обусловливающая последовательность и способы учетных записей. Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются:

- назначение, содержание и внешний вид применяемых учетных регистров;
- взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;
- последовательность и способы записей в учетные регистры;
- степень компьютеризации.

В настоящее время на предприятиях используются различные формы учета. Наиболее широко применяются:

- журнально-ордерная форма;
- мемориально-ордерная форма и ее разновидности (Журнал-Главная; Книга учета хозяйственных операций (упрощенная форма));
- таблично-автоматизированная.

Журнально-ордерная форма учета применяется в торговых предприятиях с 1952 года. Совершенствование журнально-ордерной формы идет в направлении упрощения применяемых учетных регистров и сокращения их числа в целях устранения дублирования записей. Это производится во многих торговых организациях путем объединения нескольких журналов-ордеров в один. Практика показала также целесообразность сокращения количества дебетовых ведомостей, которые ведутся в дополнение многих журналов-ордеров.

Значительный эффект дает объединение журналов-ордеров с товарными, кассовыми и другими отчетами материально ответственных лиц. Полученные от них отчеты после тщательной проверки используются бухгалтерией в качестве учетных регистров путем заполнения специально предусмотренных в этих документах граф. Такой порядок избавляет от необходимости переписывать содержащиеся в отчетах данные о многочисленных операциях в журналы-ордера. Это резко сокращает объем работы и устраняет возможность ошибок при ведении учетных записей.

Однако в небольших фирмах журнально-ордерную форму учета применять нерационально вследствие ее сложности и трудоемкости, а также большого числа граф, клеток, дублирующих записей в различных расшифровках, в учетных регистрах.

Мемориально-ордерная форма, применяемая в торговле с 1928 года, широко распространена в небольших предприятиях. При данной форме учета на основе первичных документов составляют бухгалтерские проводки по следующей форме:

Мемориальный ордер № за _____200_ г.

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
Получены по ПКО № 3 от 23.07.10 средства с расчетного счета	50	51	350

Мемориальным ордерам присваивается постоянный порядковый номер по однородным операциям (например, кассовые операции – № 1, расчетный счет – № 2 и т. д.), что облегчает поиск документов и наведение справок.

Форма журнала, в котором регистрируются мемориальные ордера, приведена ниже. Записи здесь ведутся в хронологическом порядке.

Регистрационный журнал за _____200_ г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата составления	Сумма по мемориальным ордерам
1	30.07.10	35023
2	30.07.10	32567

В Главной книге открывают счета синтетического учета, по которым производят записи на основании мемориальных ордеров. Начинают Главную книгу с записи сальдо на 1 января, а затем ведут ежемесячную регистрацию мемориальных ордеров, выводят обороты за месяц и сальдо на конец месяца. Форма Главной книги приведена ниже.

Главная книга
счет 51 " Расчетные счета"

Дебет				Кредит			
дата	номер мемориального ордера	кредит счетов	итого	дата	номер мемориального ордера	дебет счетов	итого

Сумма всех дебетовых и сумма всех кредитовых оборотов за месяц по всем синтетическим счетам должна равняться итогу всех сумм по регистрационному журналу.

На основании первичных документов, приложенных к мемориальному ордеру, осуществляют записи в регистрах аналитического учета: ведомостях, карточках, книгах учета. В конце месяца составляют оборотную ведомость по счетам аналитического учета и производят сверку записей с данными синтетического учета в Главной книге.

Журнал-Главная форма бухгалтерского учета применяется в небольших предприятиях. Мемориальные ордера с приложенными к ним документами являются основанием для записей по счетам синтетического и аналитического учета. Синтетический учет ведут в книге Журнал-Главная. Данная форма совмещает хронологическую и систематическую регистрацию мемориальных ордеров, заменяя регистрационный журнал и Главную книгу. Обороты по счетам и итог в графе "Сумма оборота" подсчитываются в конце месяца. Он должен равняться сумме дебетовых и сумме кредитовых оборотов по всем счетам. Одновременно выводят сальдо по счетам, которые служат основанием для составления баланса.

Книга Журнал-Главная

Номер мемориального ордера	Дата	Сумма оборота	Строка	Основные средства		Касса		Товары		и т. д.
				дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	
1	30.07.10					356-90				

По счетам аналитического учета, который ведут в книгах и карточках, составляют оборотные ведомости, итоги которых сверяют с данными счетов синтетического учета в книге Журнал-Главная.

Бухгалтерский учет в небольших торговых предприятиях может вестись по сокращенной форме с использованием *Книги учета хозяйственных операций* и ведомостей учета. В книге учета хозяйственных операций регистрируются не мемориальные ордера (как в Журнал-Главной), а непосредственно хозяйственные операции.

Таблично-автоматизированная форма учета ведется с использованием компьютерной техники. С помощью специальных программ данные первичных документов группируются и обобщаются непосредственно на компьютере, в результате чего пользователь получает информацию, эквивалентную по содержанию регистрам синтетического и аналитического учета.

2. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ

2.1. Задачи и основные принципы организации бухгалтерского учета в оптовой торговле

Предприятия *оптовой торговли* реализуют товар юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, приобретающим товар для последующей перепродажи, а также организациям, закупающим товар (сырье, комплектующие) для производства иной продукции, то есть товар передается для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным (семейным, домашним и т. д.) использованием. Отношения продавца и покупателя в данном случае чаще всего оформляются договорами поставки.

Согласно ст. 506 ГК РФ по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием. Под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т. п.) — п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 22.10.97 № 18. Однако, если товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже в розницу товаров, отношения уже регулируются нормами о розничной купле-продаже (глава 30 ГК РФ).

Таким образом, с точки зрения гражданского законодательства торговля подразделяется на виды в зависимости от цели приобретения товара и характера его дальнейшего использования.

Среди многообразия хозяйственных операций на оптовом торговом предприятии учет товарных операций является наиболее трудоемким. Одна из основных задач бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле состоит в правильной организации учета, позволяющей своевременно получать информацию о ходе поступления товаров, о выполнении договорных обязательств поставщиками и получателями продукции, о состоянии товарных запасов, о ходе отгрузки и реализации ценностей и контроле за их сохранностью. При этом руководствуются следующими основными принципами:

- единство показателей бухгалтерского учета при реализации товаров предприятиям розничной торговли, общественного питания или другому оптовому предприятию, при отгрузке товаров со складов (складской товарооборот) или отгрузке товаров покупателям непосредственно поставщиком без завоза на оптовый склад (транзитный оборот, который делится на оборот с участием и на оборот без участия оптового предприятия);

- возможность получения оперативной учетной информации о хозяйственной деятельности предприятия (например, за день);
- учет товаров и тары в соответствии с разделением материальной ответственности по каждому лицу или бригаде согласно договору о материальной ответственности, заключаемому с сотрудником или бригадой (администрация может предъявить претензии к нарушителям учета);
- учет товаров и тары в натурально-стоимостном выражении; на оптовых предприятиях товары учитываются по сортам, количеству, ценам и стоимости, материально ответственное лицо отчитывается по товарам в разрезе каждого наименования;
- единство оценки товаров при их оприходовании и списании в расход (так, если товары были оприходованы по продажным ценам, то и списываться они должны по этим же ценам).

2.2. Цена товара и ее контроль

В основе формирования цены товара лежит денежное выражение стоимости товара и услуг по его реализации.

Цена товара складывается из себестоимости товара, прибыли производителя, акцизов (в случае подакцизных товаров), налога на добавленную стоимость, торговой надбавки.

Акциз устанавливается на определенные товары (винно-водочные изделия, пиво, табачные изделия, легковые автомобили, ювелирные изделия и т. п.) в процентах к отпускным ценам.

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости на всех стадиях ее получения в процессе деятельности предприятия. Сумма налога, подлежащая внесению в бюджет оптовыми торговыми организациями, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога, предъявленными покупателю и уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг), приобретаемых для осуществления производственной деятельности и признаваемых объектами обложения НДС. При этом налоговые вычеты производятся при обязательном оформлении операций счетами-фактурами и выделении сумм налога на добавленную стоимость отдельной строкой в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных и т. д.).

В продажную цену товара у торгового предприятия входит также *торговая надбавка*, величина которой устанавливается на таком уровне, чтобы покрыть издержки обращения (расходы, связанные с перевозкой, хранением и продажей товаров), уплату налогов и обеспечить получение торговой организацией прибыли.

Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 установлено, что товары, приобретенные для продажи (то есть в торговых предприятиях), учитываются по стоимости их приобретения.

Цены, так же как и возможности их изменения при купле-продаже, оговариваются при заключении соответствующих договоров. Если договорные отношения оформлены посредством счета, то в его разделе "предмет счета" дается краткая характеристика товара (с указанием

наименования товара и его основных технических характеристик, гарантийного срока), а также фиксируется количество товара, цена, общая сумма (цифрами и прописью) с выделением НДС отдельной строкой.

Многие продавцы цену товара определяли в устойчивой валюте (обычно в долларах США), а расчеты проводили в рублях по курсу Московской межбанковской валютной биржи (ММВБ) или по курсу ЦБ РФ. В этом случае на счете должен был быть указан курс валюты, используемой для определения цены товара. Но с 01.07.2007 все цены должны быть указаны в рублях. Сумма счета должна быть указана цифрами и прописью (начальная буква – прописная, остальные – строчные). В случае их расхождения счет считается недействительным.

В счете могут быть оговорены, кроме того, особенности оплаты по счету:

- необходимость подтверждения оплаты товара (по факсу, телеграфу или телефону) для резервирования оплаченного товара;
- возможность изменения цены;
- условия, при которых цена на оплаченный товар может быть изменена. При этом возможны разные варианты:
  - если продавец может гарантировать неизменность цены в течение определенного срока, то делается запись: "Цены остаются неизменными, если на момент поступления денег курс доллара на ММВБ изменился не более чем на ___ % с даты выписки счета";
  - при более жестких условиях может быть зафиксировано: "В случае, если между датами выписки счета и поступления денег на расчетный счет произошло изменение курса рубля по отношению к доллару более чем на ___%, Продавец оставляет за собой право перерасчета цены и выставления счета на доплату", в этом случае излагается алгоритм пересчета;
  - удобно выставление цены с условием: например, цена выставляется в долларах США, а ниже оговаривается условие оплаты в рублях в пересчете по курсу ММВБ плюс процент на дату оплаты.

Если отношения между покупателем и продавцом оформлены договором, то после согласования цены, которое может проводиться как в устной, так и письменной форме (телеграммами, факсами), цена указывается непосредственно в договоре, в спецификации или протоколе к нему.

При определении цены непременно учитываются условия поставки товара. Если поставка предполагается на склад покупателя, в цену договора будут включены транспортные расходы, расходы на страхование груза и т. д. При продаже товара со склада продавца цена может быть сведена к стоимости товара либо включать дополнительно лишь стоимость погрузки.

Договорная цена может быть твердой (фиксированной), скользящей или ценой с последующей фиксацией. В случае твердой цены в договоре фиксируется конкретная цифра, которая должна быть учтена при оплате и не подлежит изменениям.

В условиях инфляции фиксированная цена, разумеется, выгодна прежде всего покупателю. Продавец, согласившись на фиксированную цену, может оказаться в крайне невыгодных условиях, так как за период между моментом заключения договора и началом его ис-

полнения фактическая цена может существенно возрасти. Впрочем, существуют способы обезопасить продавца от возможных убытков.

Для этого, во-первых, в договоре может быть предусмотрена частичная либо 100% предоплата товара. Во-вторых, можно применить так называемую "валютную оговорку", которая обычно используется в случае, если между моментом подписания договора и началом поставки товара существует слишком большой временной разрыв. Стороны выбирают валюту цены (лучше, разумеется, наиболее устойчивую). Затем в тексте договора фиксируется точная цифра цены товара, например в долларах США, за единицу, а также общая стоимость проданного товара в той же валюте и, наконец, указывается, что оплата товара будет производиться в рублях по курсу выбранной валюты на день оплаты (или на день поставки) в определенном банке. Ссылка на банк и его местонахождение в договоре совершенно необходима, так как курсы иностранных валют в различных банках могут существенно различаться.

Но и самая устойчивая на день подписания договора валюта ко дню оплаты может обесцениться. В этом случае оплата производится все равно по курсу этой валюты на день, оговоренный в договоре, и вопрос о возмещении убытков законодательством не предусмотрен.

Возможны случаи, когда определение твердой цены в момент заключения договора крайне затруднено. Стороны могут не включать конкретную цифру в договор, а предусмотреть фиксацию исходной (базисной) цены, которая в течение исполнения договора может изменяться по согласованному сторонами методу при изменении ценообразующих элементов, то есть скользящую цену. Этот способ обычно применяется при поставках сырьевых и машинно-технических изделий. В этих случаях связывают цену договора с рыночными ценами на момент исполнения договора. Абсолютно необходимо указать в договоре источник определения цены либо несколько источников, по которым рассчитывается среднерыночная цена. Как правило, оговариваются допустимые максимум и минимум отклонения рыночной цены от договорной.

При торговле машинно-техническими товарами со сроками поставки, превышающими год, скользящая цена определяется на момент исполнения договора путем пересмотра договорной цены с учетом изменений в издержках производства, происшедших в период исполнения договора.

Цены с последующей фиксацией в договоре не указываются. В этом случае как можно точнее фиксируются способы ее определения и конкретные источники, на которые будут ориентироваться стороны в момент оплаты.

После определения цены необходимо договориться об оплате. Порядок оплаты зависит от способа установления цены. Так, при "плавающей" или скользящей цене невозможно использовать 100% предварительную оплату. Вместе с тем желательно применять такой порядок расчетов, который обезопасит от возможной недобросовестности партнера. При этом наиболее выгодной для продавца является 100% предварительная оплата, а для покупателя – расчет платежным поручением после получения товара. Наиболее приемлемым для обеих сторон, компромиссным, может быть вариант расчета с помощью аккредитивов, особенно когда продавец не желает отгрузить товар без его оплаты, а покупатель не решается оплатить ценности до их получения.

Пример пункта договора "Оплата".

Покупатель в течение _____ банковских дней с даты подписания настоящего договора представляет Продавцу авансовый платеж в размере _____% общей стоимости настоящего договора, осуществив перевод рублевых средств в Банк на следующие счета: _____.

При этом Покупатель в течение _____ часов с момента проведения банковской операции обязан представить Продавцу копии соответствующего платежного поручения (возможно по телефаксу).

В случае просрочки указанной даты предоставления авансового платежа Покупатель выплачивает Продавцу штраф. Размер штрафа составляет 0,1% от полной стоимости договора за каждый день просрочки в течение первой недели просрочки и 2% за каждую последующую неделю. При этом общая сумма штрафа не может превышать 8% полной стоимости настоящего договора.

В случае просрочки в предоставлении авансового платежа начало поставок товара по настоящему договору переносится пропорционально длительности этой просрочки.

После поставки партии товара на сумму не менее 25% от суммы выплаченного авансового платежа Покупатель открывает в банке Продавца безотзывный согласованный, делимый, переводимый и восполняемый аккредитив на сумму стоимости ежеквартальной поставки товара по настоящему договору, согласованной Продавцом с Покупателем отдельным протоколом, который будет являться неотъемлемой частью настоящего договора. Восполняемость должна быть помесячной (не позднее четырех банковских дней с момента оплаты поставки за предыдущий месяц) по фактическим затратам предыдущего месяца.

Аккредитив открывается в банке Продавца в течение 3 (трех) банковских дней с даты извещения Продавцом Покупателя о поставке товара на сумму 25% от объема выплаченного авансового платежа. В случае просрочки указанной даты открытия аккредитива Покупатель выплачивает Продавцу штраф в размере 0,2% от оставшейся стоимости договора за каждый день в течение первой недели просрочки и 2% за каждую последующую неделю. При этом общая сумма штрафа не может превышать 8% полной стоимости настоящего договора. При просрочке срока восполнения аккредитива Покупатель выплачивает Продавцу штраф в размере 0,2% от оставшейся стоимости договора за каждый день в течение первой недели просрочки и 2% за каждую последующую неделю. При этом общая сумма штрафа не может превышать 8% полной стоимости настоящего договора.

Аккредитив, открытый в пользу Продавца, будет оплачиваться по предъявлению в банк Продавца следующих документов:

- копии счета;
- копии накладной;
- копии акта приемки очередной партии товара.

Все расходы и комиссии банков, связанные с открытием аккредитива, несет Покупатель.

Оставшаяся часть авансового платежа засчитывается при оплате товара с аккредитива равномерными частями пропорционально количеству поставляемых партий товара.

Продавец по мере отгрузки представляет Покупателю следующие документы:

- копии счетов в 3 экз.;
- копию накладной отгрузки;
- акт приемки.

Расходы по транспортировке могут составлять до 50% цены товара. Поэтому необходимо еще до заключения договора разработать условия оплаты транспортных расходов при продвижении товаров от поставщиков до покупателей. Здесь возможны три варианта:

- оплата полностью поставщиком;
- оплата полностью покупателем;
- оплата частично поставщиком, частично – покупателем.

Порядок распределения транспортных расходов между поставщиком и покупателем определяется условиями франкировки (франко – "свободный" в переводе с итальянского; этот термин означает, до какого звена на пути от продавца до покупателя последний освобождается от оплаты транспортных расходов), которые, в свою очередь, указываются по соглашению сторон в договорах на закупку товаров:

Состав транспортных расходов и основные виды франко

1		2		3	
Склад поставщика	–>	станция (порт, пристань) отправления	–>	станция (порт, пристань) назначения	–> склад покупателя

Основные виды франко	Кто оплачивает	
	поставщик	покупатель
франко-склад поставщика	-	1 + 2 + 3
франко-вагон (судно) станция (порт, пристань) отправления	1	2 + 3
франко-вагон (судно) станция (порт, пристань) назначения	1 + 2	3
франко-склад покупателя	1 + 2 + 3	-

Здесь:

1 – расходы по доставке товаров от склада поставщика до станции (порта, пристани) отправления и по погрузке товаров в вагон (судно);

2 – расходы по оплате тарифа за перевозку товаров от станции (порта, пристани) отправления до станции (порта, пристани) назначения;

3 – расходы по выгрузке товаров из вагона (судна) и доставке их на склад покупателя.

При внешнеторговых операциях возникают дополнительные расходы по уплате экспортно-импортных пошлин, налогов и сборов, по страхованию груза и др. Например, при морской перевозке наибольшее распространение получили условия франкировки ФОБ и СИФ, первое из которых предусматривает оплату поставщиком расходов по доставке товаров в порт отправления, погрузке на судно, а также пошлин, налогов и сборов по экспорту, а второй требует также оплаты фрахта и страхования груза. Могут быть использованы условия КАФ, освобождающие поставщика от оплаты расходов по страхованию груза, а также ФАС, предусматривающие оплату поставщиком только расходов по доставке товаров до причала порта отправления, и др.

Все затраты на транспортные операции должны быть оговорены в договоре, а именно:

- расходы по подготовке товара к отгрузке (проверка качества, количества, специальная упаковка);
- оплата погрузки на перевозочные средства до основного перевозчика (иногда эта операция повторяется несколько раз при перегрузке товара);
- оплата стоимости основной перевозки, включая страхование;
- расходы по выгрузке товара в пункте назначения;
- оплата налогов и сборов;
- окончательная доставка на склад покупателя.

Эти вопросы отражаются в базисных условиях поставки. Если в базисе поставки указывается: "Продавец продает, а Покупатель покупает со склада Продавца...", то в транспортных условиях определяется, за чей счет будет производиться погрузка товара на транспорт, а также срок, в течение которого покупатель уведомляет продавца о прибытии транспорта для перевозки товара. При поставке продавцом товара на склад покупателя транспортные условия схожи. При этом продавец в течение указанного срока уведомляет покупателя о дате прибытия груза. Это должно быть зафиксировано в договоре, там же определяется, за чей счет и чьими силами будет осуществляться разгрузка товара на склад.

Если по базисным условиям договора товар передается перевозчику, то в транспортных условиях оговаривается вопрос об оплате и об ответственности за перевозку.

В том случае, когда продавец берет на себя поставку товара, в транспортных условиях отмечается способ уведомления покупателя о месте и дате прибытия груза. Если перевозку осуществляет покупатель, то в договоре указываются место, в которое продавец должен доставить груз, дата поставки и срок, в течение которого покупатель должен выслать подтверждение о дате и месте поставки груза.

Пример отражения в договоре транспортных условий сделки.

Поставка товара по настоящему договору должна быть произведена в соответствии со сроками согласованными между сторонами графиков по номенклатуре Спецификации № 1. Графики поставки будут представлены Продавцом на согласование Покупателю в течение _____ банковских дней после перевода авансового платежа в соответствии с разделом "Платежи" настоящего договора. После согласования сторонами указанные графики являются неотъемлемой частью настоящего договора. Согласование графиков поставки не будет служить причиной задержки начала поставки товаров (по отдельным номенклатурным позициям), которая может наступить через _____ банковских дней после перевода авансового платежа. Покупатель в течение суток с момента согласования упомянутых графиков поставки обязан сообщить Продавцу адреса и транспортные реквизиты баз и складов в городе _____, предназначенных для приемки товаров, подлежащих к поставке по настоящему договору. При переадресации товара по согласованию между Покупателем и Продавцом допускается передача адресов и реквизитов упомянутых баз. Продавец обязан в течение _____ часов с момента отгрузки товара известить Покупателя о сроке прибытия товара в пункт назначения в письменном виде, а также по телефаксу или телексу.

С целью проверки Покупателем товаров, являющихся предметом данного договора, Продавец извещает Покупателя о пункте отгрузки за _____ банковских дней до даты отгрузки товаров. Покупатель имеет право осуществить проверку товаров при их погрузке или поручить проверку третьей стороне.

Продавец имеет право досрочной поставки товара по согласованию с Покупателем, при этом он обязан в течение _____ часов с момента отгрузки товара известить Покупателя в письменном виде (возможно по телексу или телефаксу) об отправке товара и представить копию накладной отгрузки (по телефаксу).

Датой поставки считается дата накладной отгрузки. Все расходы любого вида с момента доставки Продавцом груза по условию данного договора на склад Покупателя оплачивает Покупатель. Разгрузочно-погрузочные работы обеспечивает Покупатель за свой счет.

Право собственности на товар, а также все риски, связанные с ним, переходят от Продавца к Покупателю в момент доставки товара на базы и склад Покупателя.

2.3. Учет поступления товаров

2.3.1. Прием товаров на складе поставщика, на железнодорожной станции, пристани, в аэропорту

В учете товарных операций важно обеспечить контроль за своевременным и полным поступлением товаров, а также за правильным их оприходованием со стороны материально ответственных лиц.

Приемка товаров на складе поставщика, на железнодорожной станции, пристани, в аэропорту осуществляется материально ответственным лицом по доверенности с предъявлением паспорта.

Доверенность оформляется по типовым формам (пример заполнения см. ниже). Учет доверенностей как бланков строгой отчетности производится либо по корешку доверенности, который хранится в бухгалтерии с отметкой о ее получении и использовании, либо в книге доверенностей, либо в журнале регистрации.

Доверенность содержит следующие реквизиты:

- номер и дату выдачи;
- срок действия (возможный срок получения и вывоза товара);
- наименования и адреса плательщика и потребителя (получателя доверенности), а также банковские реквизиты плательщика; кроме того, указывается наименование поставщика (должность, фамилия, имя, отчество, сведения о паспорте материально ответственного лица, на имя которого выдается доверенность);
- номер и дату документа, являющегося основанием для отпуска товаров.

Указывается также наименование и краткое описание товаров, подлежащих получению, с указанием единиц измерения и количества (прописью).

Подпись получателя в доверенности должна быть удостоверена руководителем торгового предприятия и главным бухгалтером, а также заверена круглой печатью предприятия. После получения товара в бухгалтерию предприятия представляются документы, подтверждающие совершение торговой операции, и в книге (журнале) учета доверенностей проставляются номер и дата сопроводительных документов.

Получение товара оформляется по-разному в зависимости от близости офиса к складу. Если склад фирмы-поставщика расположен в одном помещении с местом оформления документов на отпуск товара, то оформление документов и выдача товара происходит фактически одновременно. Документом на отпуск в данном случае является накладная.

Если склад фирмы-поставщика расположен на значительном расстоянии от офиса, то материально ответственному лицу в представительстве фирмы выдается документ на получение товара, по которому ему на складе могут быть выданы данные ценности. В случае отсутствия затребованного товара на складе в необходимом количестве выписывается новый документ – расходная накладная, в которой указывается фактически отпущенное количество товара. Кроме того, также возможно в накладной, оформленной покупателю в офисе, наряду с количеством товара, предназначенного для отпуска, на складе отражать также фактически выданное количество товара.

Типовая межотраслевая форма № М-2
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а (ред. от 21.01.2003)

Номер доверенности	Дата выдачи	Срок действия	Должность и фамилия лица, которому выдана доверенность	Расписка в получении доверенности	Поставщик	Номер и дата наряда (заменяющего наряд документа) или извещения	Номер, дата документа, подтверждающего выполнение поручения
1	2	3	4	5	6	7	8
11	07.12.10	17.12.10	Зорин (экспедитор)	Зорин	ООО "Новость"	Счет №18 от 06.12.2010	п/п №121 от 07.12.2010

Линия отреза

	Коды
Форма по ОКУД	0315001
по ОКПО	44702981

Организация АО "АЛЬТАИР"

ДОВЕРЕННОСТЬ № 11

Дата выдачи "07" декабря 2010 г.

Доверенность действительна по "17" декабря 20 10 г.

ООО "Новость" Москва, ул. Урюпинская д. 13/7
наименование потребителя и его адрес

АО "Альтаир", Ленинский пр-т. 36
наименование плательщика и его адрес

Счет № 18113893245894516901 в АКБ "Забота" г. Москва
наименование банка

Доверенность выдана экспедитору Зорину Игорю Николаевичу
должность, фамилия, имя, отчество

Паспорт: серия 45 31 № 680121

Кем выдан 12 отделением милиции г. Ленинграда

Дата выдачи 06 марта 2002 г.

На получение от ООО "Новость"
наименование поставщика

материальных ценностей по Счету 18 от 06.12.2010
номер и дата документа

Перечень материальных ценностей, подлежащих получению

Номер по порядку	Материальные ценности	Единица измерения	Количество (прописью)
1	2	3	4
1.	Материал А	кг	Четыреста
2.	Материал В	м	Сто пять

Подпись лица, получившего доверенность Зорин удостоверяем.

М.П. Руководитель Федоров Главный бухгалтер Ермаков

В накладной указывается:

- номер и дата выписки;
- наименование поставщика и покупателя;
- наименование и краткое описание товара;
- количество товара (в единицах);
- цена и общая стоимость отпускаемого товара (с учетом налога на добавленную стоимость), при этом НДС выделяется отдельной строкой.

Накладная (пример см. ниже) выписывается в четырех экземплярах, первый и второй из которых остаются у предприятия-поставщика (в бухгалтерии предприятия и на складе), а третий и четвертый передаются вместе с товаром покупателю (в бухгалтерию предприятия-покупателя и лицу, отвечающему за хранение товара). Данный документ подписывается материально ответственными лицами, один из которых отпустил товар, а другой — принял, и заверяется печатями поставщика и получателя.

Типовая межотраслевая форма № М-15
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а
(ред. от 21.01.2003)

НАКЛАДНАЯ № 2
на отпуск материалов на сторону

	Коды
Форма по ОКУД	0315007
по ОКПО	

Организация АО "АЛЬТАИР"

Дата составления	Код вида операции	Отправитель: структурное подразделение	Отправитель: Вид деятельности	Получатель: структурное подразделение	Получатель: Вид деятельности	Ответственный за поставку: структурное подразделение	Ответственный за поставку: Вид деятельности	Ответственный за поставку: код исполнителя
11.12.10	02	Склад Ц		Склад А		Склад Ц		08

Основание Доверенность № 4 от 10.12.10
Кому ОПМ Через кого Носова Н. Н.

Корреспондирующий счет: счет, субсчет	Корреспондирующий счет: код аналитического учета	Материальные ценности: наименование, сорт, размер, марка	Материальные ценности: номенклатурный номер	Единица измерения: код	Единица измерения: наименование	Количество: надлежит отпустить	Количество: отпущено	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с учетом НДС, руб. коп.	Номер: инвентарный	Номер: паспорта	Порядковый номер записи по складской картотеке
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
90-1		кабель В	41	03	кг	100	100	40-00	4000-00	720-00	4720-00	21		57

Всего отпущено Одно наименований
прописью
на сумму Четыре тысячи семьсот двадцать руб. 00 коп. в том числе сумма НДС 720 руб. 00 коп.
прописью
Отпуск разрешил Нач. склада Сом Сом С. С. Главный бухгалтер Ермаков Ермаков Е.Е.
должность подпись расшифровка подписи подпись расшифровка подписи
Отпустил Кладовщик Кокин Кокин К.К. получил экспедитор Носов Носов Н.Н.
должность подпись расшифровка подписи должность подпись расшифровка подписи

Представитель предприятия-покупателя проверяет товар, наличие полной документации к нему, сертификатов качества и т. п., комплектацию в соответствии с данными сопроводительных документов и расписывается в получении ценностей на накладной. Если товар принимается в закрытой таре, то необходимо сделать запись: "Товар принят по массе нетто (количеству мест) без фактической проверки". После этого материально ответственное лицо доставляет товар на территорию склада своей организации и передает его кладовщику.

Товар от организаций железной дороги, водного и воздушного транспорта должно получать специально подготовленное материально ответственное лицо. Предъявив доверенность и паспорт, этот работник получает товаросопроводительные документы, к которым относятся железнодорожная накладная, счет-фактура и др.

Железнодорожная накладная содержит следующие реквизиты:

- номер и дату оформления накладной;
- наименование, адрес, банковские реквизиты поставщика, плательщика;

– наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
– основание отпуска товара (номер, дату договора, наряда, заказа).

Товарный раздел накладной заполняется грузоотправителем, в нем указывается наименование товара, артикул, количество, цена, сумма, сумма оптовой надбавки, общая сумма к оплате (с выделением суммы НДС). Транспортный раздел данного документа заполняется при перевозке и осуществлении погрузочно-разгрузочных работ.

К железнодорожной накладной могут быть приложены спецификации и упаковочные листы, о чем обязательно делается соответствующая отметка в накладной.

Если товар отправлен по железной дороге в контейнерах, то может быть оформлена "Накладная на перевозку груза в универсальном контейнере".

Поставщик может оформить сопровождение товаров счетом-фактурой, а не накладной, при этом в счете-фактуре, так же как и в накладной, отдельной строкой выделяется сумма НДС. Счет-фактура имеет следующие реквизиты:
– номер и дату выписки счета-фактуры;
– наименование и банковские реквизиты грузоотправителя и плательщика;
– наименование грузополучателя;
– наименование и краткое описание товара, его количество, цену и сумму (без НДС, с НДС);
– стоимость доставки;
– сумму к оплате получателем товара;
– фамилии, инициалы и подписи лиц, отпустивших и принявших товар.

Счет-фактура (см. ниже) выписывается, как правило, в трех экземплярах. Первый остается у поставщика товара, два других направляются покупателю вместе с товаром.

СЧЕТ-ФАКТУРА №__ "___" _____ ___ г.

Плательщик расчетный
адрес счет №
банк

Всего продажная _____

Остаток свободного лимита

1. Срок действия счета-фактуры 3 дня
2. Без согласования с магазином транспорта не направлять
3. Счет является единственным бухгалтерским документом для отпуска и оприходования товара

Директор

Бухгалтер

Отпущено через _____ Фамилия _____ № автомашины _____

Артикул	Наименование	Ед. изм.	Выписано			Фактически отпущено		
			кол-во	цена	сумма	кол-во	цена	сумма
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Товары фактически отпущены по счету в кол-ве _____ единиц
на сумму _____ рублей по доверенности _____
"____" _____ ____ г. ПОЛУЧИЛ _____ (подпись)
отпустил _____ (подпись)

Кроме того, следует помнить, что с 1997 года все плательщики НДС в соответствии с Налоговым кодексом обязаны составлять счета-фактуры на реализацию продукции (работ, услуг) (см. ниже), формы и правила ведения которых утверждены Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 11.05.2006). На основании данных документов получатели товаров имеют право на зачет уплаченных по ним сумм НДС при расчетах с бюджетом.

Каждая отгрузка товара (выполнение работ, оказание услуг) оформляется составлением счета-фактуры, который должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- порядковый номер и дату выписки счета-фактуры;
- полное наименование, адрес и идентификационный номер и код постановки на налоговый учет продавца и покупателя товаров (работ, услуг);
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя товаров (работ, услуг);
- наименование и краткое описание товара, его количество, цену и сумму (без НДС, с НДС), а также сумму акциза (при его наличии);
- страна происхождения товара;
- номер грузовой таможенной декларации.

Составленный документ должен быть подписан руководителем, главным бухгалтером поставщика, лицом, ответственным за отпуск товара. Разрешено визирование счета-фактуры иным ответственным лицом, уполномоченным в соответствии с приказом по организации.

Получаемые покупателем товаров счета-фактуры относятся к первичным бухгалтерским документам. При этом учет их поступления будет лишь дублировать книгу покупок. Покупатель заинтересован в полной сохранности счетов-фактур, их своевременном и достоверном отражении.

Счета-фактуры, принятые к исполнению, должны быть пронумерованы и подшиты в журналы учета счетов-фактур, причем хранение получаемых и выдаваемых счетов-фактур осуществляется раздельно. Составленные и полученные счета-фактуры регистрируются в установленном порядке в книгах покупок и продаж (см. ниже).

Книга покупок ведется получателями товаров, она предназначена для регистрации счетов-фактур, предоставляемых поставщиками, в целях определения сумм налога, подлежащих зачету.

Следует отметить, что после получения сопроводительных документов материально ответственное лицо должно проверить исправность вагона, контейнера или упаковки, в которой был доставлен товар. Затем в присутствии представителей станции (пристани, аэропорта) он должен принять товар по количеству мест, а в необходимых случаях — по массе. Станция (пристань, аэропорт) назначения делает отметку об исправности вагона (контейнера, упаковочной тары) в соответствующей накладной.

При обнаружении при перевозках недостачи в пределах норм естественной убыли сотрудники станции назначения (пристани, аэропорта) должны произвести необходимую запись на обороте накладной.

КНИГА ПОКУПОК

Покупатель *Общество с ограниченной ответственностью "Луч"*

Идентификационный номер и код причины постановки на налоговый учет налогоплательщика-покупателя *1156458923/234501001*

Покупка за период с *25.05.2010* по *13.06.2010*

№ п/п	Дата и номер счета-фактуры продавца	Дата оплаты счета-фактуры продавца	Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав	Наименование продавца	ИНН продавца	КПП продавца	Страна происхождения товара. Номер таможенной декларации
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5а)	(5б)	(6)
1	от 26.05.2010 № 30	26.05.2010	26.05.2010	ОАО "Мона"	6458902399	670001001	Россия
2	от 27.05.2010 № 32	28.05.2010	28.05.2010	ЗАО "Верея"	8823659212	880001001	Россия
3	от 01.06.2010 № 35	02.06.2010	02.06.2010	ООО "Прима"	1223568945	129001001	Россия
				ВСЕГО			

Всего покупок, включая НДС	В том числе							
	покупки, облагаемые налогом по ставке							покупки, освобождаемые от налога
	18 процентов (8)		10 процентов (9)		0 процентов	20 процентов[1] (11)		
	стоимость покупок без НДС	сумма НДС	стоимость покупок без НДС	сумма НДС		стоимость покупок без НДС	сумма НДС	
(7)	(8а)	(8б)	(9а)	(9б)	(10)	(11а)	(11б)	(12)
5900	5000	900						
14160	12000	2160						
14750	12500	2250						
34810	29500	5310						
69620	59000	10620						

Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (Ф. И. О.)

Индивидуальный предприниматель _____ (подпись) _____ (Ф. И. О.)

Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя _____

[1] До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) до 1 января 2004 г.

СЧЕТ-ФАКТУРА

№ 100 от 03.06.2010 (1)

Продавец Общество с ограниченной ответственностью "Самара Интернет" (2)
Адрес 145314 г. Москва, ул. Дружбы, д. 5 тел. 148-56-17 (2а)
ИНН/КПП продавца 2349876676/234501001 (2б)
Грузоотправитель и его адрес он же (3)
Грузополучатель и его адрес ООО "Кедр" 1 (4)
К платежно-расчетному документу № 146 от 03.06.2010 (5)

Покупатель Общество с ограниченной ответственностью "Кедр" (6)
Адрес 234678 г. Москва, ул. Правды, д. 2 тел. 257-35-48 (6а)
ИНН/КПП покупателя 3456902328/349501001 (6б)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога	В т. ч. акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Аванс				50000		18	9000	59000		
ВСЕГО К ОПЛАТЕ				50000			9000	59000		

Руководитель организации Климов И.П.
Индивидуальный предприниматель (подпись) (ф. и. о.)

Гл. бухгалтер Иванов П.В.
(реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

Примечание. Первый экземпляр — покупателю, второй экземпляр — продавцу.

КНИГА ПРОДАЖ

Продавец *Общество с ограниченной ответственностью "Кедр"*

Идентификационный номер и код причины постановки на налоговый учет налогоплательщика-продавца *1202457856/120701001*

Продажа за период с *01.11.2010* по *30.11.2010*

Дата и номер счета-фактуры продавца	Наименование покупателя	ИНН покупателя	КПП покупателя	Дата оплаты счета-фактуры продавца	Всего продаж, включая НДС
(1)	(2)	(3)	(3а)	(3б)	(4)
от 20.11.2010 № 22	*ЗАО "Дурман"*	*6352984578*		*21.11.2010*	*5900*
от 23.11.2010 № 23	*АО "Глубина"*	*1255245552*		*23.11.2010*	*236*
от 25.11.2010 № 27	*ООО "Шторм"*	*5236589756*		*27.11.2010*	*14750*
от 28.11.2010 № 28	*АО "Мечта"*	*4522255482*		*29.11.2010*	*8260*
				ВСЕГО	*29146*

В том числе							
продажи, облагаемые налогом по ставке							продажи, освобождаемые от налога
18 процентов (5)		10 процентов (6)		0 процентов	20 процентов[1] (8)		
стоимость продаж без НДС	сумма НДС	стоимость продаж без НДС	сумма НДС		стоимость продаж без НДС	сумма НДС	
(5а)	(5б)	(6а)	(6б)	(7)	(8а)	(8б)	(9)
5000	*900*						
200	*36*						
12500	*2250*						
7000	*1260*						
24700	*4446*						

Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (ф. и. о.)

Индивидуальный предприниматель _____ (подпись) _____ (ф. и. о.)

Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя _____

В случае обнаружения неисправности вагона, контейнера или повреждения упаковочной тары, отсутствия или повреждения пломбы, неясности оттиска на ней (или наличия пломбы промежуточной станции), а также во всех случаях повреждения, недостачи груза по количеству или массе материально ответственное лицо обязано потребовать от станции (пристани, аэропорта) назначения составления коммерческого акта и получить его копию. При отказе станции назначения составить коммерческий акт покупатель должен принять груз с участием представителя отдела торговли органа местной исполнительной власти или железнодорожной милиции и составить акт о результатах приемки. Отказ сотрудников станции назначения составить акт следует обжаловать в установленном порядке. Коммерческий акт при этом является юридическим основанием для предъявления претензий к транспортным компаниям или поставщику.

[1] До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) до 1 января 2004 г.

2.3.2. Получение товаров автотранспортом

При поставке товаров автотранспортом сопроводительным документом служит товарно-транспортная накладная (см. ниже).

Товарно-транспортная накладная составляется поставщиком и является первичным приходным документом при поступлении товаров на торговое предприятие. Она состоит из двух разделов – товарного и транспортного.

Товарный раздел товарно-транспортной накладной заполняется поставщиком товара и содержит сведения о поставщике и плательщике (наименования, адреса и банковские реквизиты); сведения о товаре и таре (артикул, наименование и краткое описание товара, количество мест, масса брутто, количество (масса нетто), цена, сумма, вид упаковки). Здесь же указываются суммы налога на добавленную стоимость (18 или 10% от суммы поставки), а также фиксируются подписи лиц, разрешивших отпуск товара, и подписи лиц, отпустивших и принявших товар.

Транспортный раздел данного документа заполняется в ходе доставки товара и содержит следующие данные:

- дату;
- номер автомобиля и путевого листа;
- наименования и адреса заказчика (плательщика) товара, грузоотправителя и грузополучателя;
- пункт погрузки и разгрузки (при необходимости);
- сведения о грузе (краткое наименование товара; количество мест; вид упаковки; масса).

Кроме того, указываются сопровождающие груз документы, вид упаковки, количество мест.

Один экземпляр этих документов материально ответственное лицо со стороны поставщика должно передать кладовщику, который является материально ответственным лицом покупателя. Кладовщик, принявший товар, передает в бухгалтерию копию приходной накладной и сопроводительные документы, выданные ему представителем поставщика. В случае несоответствия сумм между представленными документами и фактически принятым количеством товара на склад должен быть составлен соответствующий акт за подписями обеих сторон.

2.3.3. Приемка товаров на складе покупателя. Контроль количества и качества товара

Прием товаров на складе покупателя осуществляется материально ответственным лицом на основании товаросопроводительных документов.

Если товар доставлен поставщиком в таре на склад покупателя, кроме проверки веса брутто и количества мест, возможно вскрытие тары и проверка веса нетто, а также количества товарных единиц в каждом месте. Обычно приемка поступившего в исправной таре товара по качеству, весу нетто и количеству товарных единиц в каждом месте производится, как правило, на складе конечного покупателя.

Оптовые торговые предприятия, переправляющие товар в таре или упаковке первоначального отправителя (изготовителя), принимают продукцию по качеству, по весу нетто и количеству товарных единиц лишь в случаях, предусмотренных обязательными правилами или договором, при несоответствии фактического веса брутто указанному в сопроводительных документах, при получении груза в поврежденной, открытой или немаркированной таре, в таре с поврежденной пломбой или при наличии признаков порчи (течь и др.). Подлежащую переотправке продукцию следует хранить в условиях, обеспечивающих ее качество и комплектность.

Приемка товара по количеству и качеству осуществляется согласно транспортным и сопроводительным документам (техническому паспорту, сертификату, счету-фактуре, спецификации, описи, упаковочным ярлыкам и др.) поставщика. При отсутствии данных документов или некоторых из них составляется акт о фактических количестве и качестве продукции с указанием недостающих документов.

Кроме того, возможна выборочная проверка количества товара с распространением ее результатов на всю партию в случаях, когда это предусмотрено стандартами, техническими условиями, иными обязательными правилами или договором.

Качество товара определяется по техническим условиям, сертификату, стандартам, образцам, каталогам и проспектам продавца. При этом по стандартам обозначают качество достаточно простых изделий, таких как кирпич, бетон, цемент. При приеме машинно-технической продукции или товара, на который отсутствуют стандарты или к которому предъявляются специальные требования, качество определяется техническими условиями.

При приемке продовольственных товаров их качество подтверждается различными сертификатами качества, выданным компетентной государственной организацией; это могут быть ветеринарный сертификат, санитарный сертификат, выдаваемый на каждую партию товара. Кроме того, обязательной сертификации подлежат парфюмерия и косметические средства, моющие средства, шампуни, а также ясельная и детская одежда, товары народного потребления, имеющие контакт с незащищенными частями тела человека, и т. д.

Торговое предприятие по законодательству несет ответственность за качество реализуемых товаров и при отсутствии сертификата может быть подвергнуто штрафам. Торговое предприятие получает сертификат соответствия.

В случае определения качества по образцу продавец предоставляет покупателю образцы товара, которые его подтверждают, после чего образец становится эталоном.

Для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности применяется Акт о приемке товаров (см. далее).

Если в процессе приемки будут обнаружены недостача товара, несоответствия качества, маркировки поступивших товаров, тары или упаковки требованиям стандартов, технических условий, чертежам, образцам (эталонам), договору либо данным, указанным в сопроводительных документах, то дальнейшая приемка товара приостанавливается.

Унифицированная форма № ТОРГ-1
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25 декабря 98 года № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330201
по ОКПО	
Вид деятельности по ОКДП	
Номер: камера	
секция	
номер	
дата	
Вид операции	

_____
организация, адрес, номер телефона

_____
структурное подразделение

Основание для составления акта _____ приказ, распоряжение
ненужное зачеркнуть

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
_____
должность
_____ _____
подпись расшифровка подписи
"____" _____ г.

Номер документа	Дата составления

АКТ
о приемке товаров

Место приемки товара _____
Настоящий акт составлен комиссией, которая установила: "____" _____ г.
по сопроводительным документам _____
наименование, номер, дата

доставлен товар _____
наименование

Документ о вызове представителя грузоотправителя, поставщика, производителя:
ненужное зачеркнуть
от "____" _____ г.
телеграмма, факс, телефонограмма, радиограмма № _____ г.
ненужное зачеркнуть

Грузоотправитель _____
наименование, адрес, номер телефона

Производитель _____
наименование, адрес, номер телефона

Поставщик _____
наименование, адрес, номер телефона

Страховая компания _____
наименование, адрес, номер телефона

Договор (контракт) на поставку товара № _____ от "____" _____ г.
Счет-фактура № _____ от "____" _____ г.
Коммерческий акт № _____ от "____" _____ г.
Ветеринарное свидетельство (свидетельство) № _____ от "____" _____ г.
Железнодорожная накладная № _____ от "____" _____ г.
Способ доставки _____ № _____
вид транспортного средства

Дата отправления товара "____" _____ г.
со станции (пристани, порта) отправления _____
наименование

или со склада отправителя товара _____
наименование

Температура в толще мяса (рыбы) _____ °С

Дата, время, ч. мин				
прибытия товара	приемки товара			
	начало	Приостановление	возобновление	окончание

Товар		Категория, сорт	Единица измерения		Цена, руб. коп.	По документам поставщика значится				
						количество		масса		стоимость, руб. коп.
наименование	код		наименование	код по ОКЕИ		в одном месте	мест, шт.	брутто	нетто	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.										
Сертификат										
2.										
Сертификат										
				и т. д.						
тара										
тариф										
						Итого				

Состояние товара, тары и упаковки в момент осмотра _____
Способ определения количества (массы) недостающего товара _____
Заключение о причинах и месте образования недостачи (излишков) товара _____

Фактически принято					Сумма с учетом НДС, руб. коп.	НДС		Отклонение (+, -)				
количество		масса		стоимость, руб. коп.		Ставка, %	сумма, руб. коп.	количество		масса		стоимость, руб. коп.
в одном месте	мест, шт.	брутто	нетто					в одном месте	мест, шт.	брутто	нетто	
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
					и т. д.							
X						X		X				

Все члены комиссии ознакомлены с правилами приемки товаров по количеству и качеству и предупреждены об ответственности за подписание акта, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Правильность количества и качества товара подтверждаем

Председатель комиссии _____ _____ _____
место работы, должность — подпись — расшифровка подписи

Члены комиссии:
_____ _____ _____
место работы, должность — подпись — расшифровка подписи

_____ _____ _____
место работы, должность — подпись — расшифровка подписи

Заключение комиссии _____

Представитель грузоотправителя (поставщика, производителя)

_____ _____ _____
место работы, должность — подпись — фамилия, имя, отчество

Документ, удостоверяющий полномочия _____
наименование

№ _____ выдан "____" _____ г.

Акт с приложением на _____ листах получил

Главный (старший) бухгалтер _____ _____
подпись расшифровка подписи

"____" _____ г.

Решение руководителя _____

Товар и тару на ответственное хранение принял

Заведующий складом (кладовщик) _____ _____
подпись расшифровка подписи

О выявленной недостаче и нарушении качества продукции составляется акт, являющийся юридическим документом для выставления претензий поставщику. При этом в сопроводительных документах производится запись об актировании. Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей (форма № ТОРГ-2) составляется в необходимом количестве экземпляров и только на те товары, по которым установлены расхождения. По ценностям, поступившим в полном соответствии по количеству, качеству и комплектности с сопроводительными документами поставщика, делается отметка в конце акта: "По остальным товарно-материальным ценностям расхождений нет".

В случае, когда в момент приемки продукции выявлено несоответствие веса брутто весу, указанному в транспортных или сопроводительных документах, покупатель не должен вскрывать тару и упаковку.

Если при правильности веса брутто недостача продукции установлена в ходе проверки веса нетто или количества товарных единиц в отдельных местах, то покупатель вправе приостановить приемку остального груза.

Тару, упаковку вскрытых мест и продукцию, находившуюся внутри них, следует сохранить и затем предъявить их вызванному для участия в дальнейшей приемке представителю организации отправителя (поставщика). Уведомление о вызове представителя отправителя (поставщика) должно быть направлено (передано) ему не позднее 24 часов, а при наличии скоропортящейся продукции – немедленно после обнаружения недостачи.

В случае одногороднего отправителя (поставщика) его представителю следует явиться не позднее следующего дня после получения вызова, если в уведомлении не указан иной срок явки, а в случае приемки скоропортящейся продукции – в течение четырех часов после извещения о вызове. Представителю иногороднего отправителя (поставщика) следует прибыть не позднее трех дней после получения вызова, не считая времени, необходимого для проезда, если иной срок не вытекает из других обязательных правил или договора.

Необходимо помнить, что представитель организации отправителя (поставщика) должен иметь при себе удостоверение на право участия в приемке продукции у получателя. Отправитель (поставщик) может уполномочить на участие в этой операции предприятие, находящееся в месте получения продукции. В таком случае удостоверение представителю выдает предприятие, назначившее его. При этом данное удостоверение должно содержать ссылку на документ, которым отправитель (поставщик) доверил право участия в приемке продукции данному предприятию.

Если при приемке продукции одновременно с недостачей выявились излишки продукции по сравнению с указанными в транспортных и сопроводительных документах поставщика, данные о них также указываются в акте.

Акт должен быть подписан всеми лицами, участвовавшими в приемке продукции по количеству и качеству. Лицо, не согласное с содержанием акта, подписывает акт с оговоркой об этом и излагает свое мнение. До подписи лиц, участвовавших в приемке, в акте должно быть указано, что эти лица предупреждены об ответственности за подписание документа, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Акт приемки продукции утверждает руководитель предприятия-получателя. Если по результатам приемки выявлены факты злоупотреблений или хищений продукции, руководитель предприятия-получателя обязан сообщить об этом органам МВД либо прокуратуры и направить туда соответствующие документы.

К акту должны быть приложены:

- документы изготовителя (отправителя, поставщика), удостоверяющие качество и комплектность товаров;
- упаковочные ярлыки из тарных мест, в которых установлены ненадлежащее качество и комплектность товаров;
- пломбы от тарных мест, в которых обнаружена недостача;
- подлинный транспортный документ (накладная, коносамент), а в случае предъявления перевозчику со стороны получателя претензии, связанной с этим документом, — его копия;
- документ, удостоверяющий полномочия представителя, участвовавшего в приемке;
- акт отбора образцов (проб) и заключение по результатам их анализа;
- акт о несоответствии фактического качества и комплектности товаров данным, содержащимся в документе, удостоверяющем их качество и комплектность, который был составлен до приезда представителя предприятия-изготовителя (отправителя, поставщика);
- другие документы, свидетельствующие о причинах плохого качества товаров или их некомплектности (анализы влажности продукции, имеющей соответствующие документы на влажность, сведения о льдоснабжении, акты и пр.).

Акты приемки продукции по количеству и качеству регистрируются и хранятся в порядке, установленном на предприятии получателя. Претензии по поводу несоответствия продукции по качеству, комплектности, таре, упаковке и маркировке стандартам, техническим условиям, чертежам, рецептурам, образцам получатель (покупатель) предъявляет изготовителю (поставщику, отправителю). Если изготовитель или его местонахождение получателю неизвестны, претензия в двух экземплярах посылается отправителю (поставщику), который после ее получения направляет один экземпляр изготовителю, известив об этом получателя. Претензия по поводу недостачи продукции или ее ненадлежащего качества должна сопровождаться актом с вышеуказанными документами. В случаях, предусмотрен-

ных договором, вместе с претензией подается акт об уничтожении скоропортящейся продукции по указанию органов санитарного надзора, акт о сдаче продукции в металлолом и иные документы об использовании продукции в соответствии с фактическим качеством.

По получении претензии руководитель или заместитель главы предприятия-отправителя (поставщика) назначает проверку по материалам претензии. Данные проверки рассматривает и утверждает также руководство отправителя (поставщика, изготовителя).

В случаях, когда согласно законодательству есть основания для возложения ответственности за недостачу груза на транспортную организацию, получатель имеет право в установленном порядке предъявить ей претензию.

При приемке импортных товаров составляется Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма № ТОРГ-3). Условия приемки импортных товаров по количеству и качеству устанавливаются в контрактах с иностранными поставщиками. Если порядок и сроки приемки товаров не были специально оговорены в договоре, то необходимо руководствоваться Инструкцией Госарбитража СССР "О порядке и сроках приемки импортных товаров по количеству и качеству составления и направления рекламационных актов", утвержденной 15.10.90.

При приеме товара у материально ответственного лица предприятия-получателя кладовщик выписывает приходную накладную или приходный ордер (см. ниже). Один экземпляр этой накладной он оставляет у себя, а второй передает материально ответственному лицу, доставившему товар.

Типовая межотраслевая форма № М-4
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71 (ред. от 21.01.2003)

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 2

	Коды
Форма по ОКУД	0315003
по ОКПО	

Организация АО "АЛЬТАИР"

Структурное подразделение

Дата составления	Код вида операции	Склад	Поставщик		Страховая компания	Корреспондирующий счет		Номер документа		
			наименование	код		счет, субсчет	код аналитического учета	сопроводительного	платежного	
16.11.10			Петров			10/1		16		

Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с учетом НДС, руб. коп.	Номер паспорта	Порядковый номер по складской картотеке
наименование, сорт, размер, марка	номенклатурный номер	код	наименование	по документу	принято						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
материал С	031.1		кг	2	2	5-00	10-00	-	10-00		37
				Итого							

Принял кладовщик Филиппов Филиппов
должность подпись расшифровка подписи

Сдал курьер Петров Петров
должность подпись расшифровка подписи

В свою очередь материально ответственное лицо составляет отчет по выданной ему доверенности, к которому прикладывает расходную накладную от предприятия-поставщика, приходную накладную со своего склада и другие документы. Все это он передает в бухгалтерию своей фирмы, где на основании отчета отражаются соответствующие операции, что фиксируется на счетах бухгалтерскими проводками.

2.3.4. Синтетический учет поступления товаров

Поступление товаров и тары в оптовой торговле отражается по дебету активного счета 41 "Товары", по субсчетам 41-1 "Товары на складах" и 41-3 "Тара под товаром и порожняя" соответственно. Тару, отвечающую признакам основных средств, учитывают на счете 01 "Основные средства", а служащую для хозяйственных нужд и не относящуюся к основным средствам – на счете 10 "Материалы".

Товары на балансе в оптовой торговле учитываются по покупным ценам. Расходы по заготовке и доставке товаров при этом могут собираться на счете 44 "Расходы на продажу", а также, когда они осуществляются сторонними организациями за счет торгового предприятия, могут быть учтены в учетной стоимости товара; конкретный способ учета данных расходов должен предусматриваться учетной политикой организации.

Для учета товаров, принятых на хранение (если, например, возникли вопросы, связанные с оплатой товара, или по условиям договора товары запрещено продавать до их оплаты), используется забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Учет товаров, принятых на комиссию оптовыми организациями от организаций-комиссионеров в соответствии с заключенными договорами, ведется на счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

Доставка неоплаченного товара от поставщика на оптовый склад покупателя отражается в учете на основании счета-фактуры, в котором отдельной строкой выделяется сумма НДС. Товар приходуется по стоимости приобретения за вычетом налога на добавленную стоимость, содержащегося в покупной цене, что фиксируется следующей проводкой:

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" – на сумму НДС, указанную в счете-фактуре;

Дт 41 "Товары" – на стоимость оприходованного товара;

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на общую сумму задолженности поставщику.

Следует отметить, что, когда в первичных учетных документах (приходных кассовых ордерах, счетах-фактурах, актах и т. д.) не выделена сумма НДС отдельной строкой или не оформлен либо составлен ненадлежащим образом счет-фактура, исчисление расчетным путем налога на добавленную стоимость не производится. При этом стоимость приобретенных товаров, включая НДС, приходуется по счету 41 "Товары" с последующим списанием на счет реализации.

Когда товар закупается у физических лиц, НДС по ним не уплачивается, поэтому сумма налога по счету 19 не отражается. Таким образом, при данных операциях предприятие оптовой торговли обязано уплатить налог на добавленную стоимость с полной суммы товарооборота без предъявления каких-либо сумм к зачету в бюджет, что делает такие операции невыгодными.

Покупка товаров у предпринимателей без образования юридического лица осуществляется предприятиями торговли на основе договоров купли-продажи при наличии документа о регистрации и документа, удостоверяющего личность предпринимателя. При этом рекомендуется к договору приложить копии вышеуказанных документов. Операции закупки товаров у данной категории продавцов отражаются в учете через счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"; при этом следует помнить, что товары, купленные у данной категории продавцов, перешедших на упрощенную систему налогообложения, с 2003 года не облагаются НДС, поэтому учитываются в полной сумме на счетах учета материальных ценностей.

УТВЕРЖДАЮ

Директор _____

_____ Федоров Ф.Ф.

(подпись) (ф.и.о.)

АКТ
закупки товарно-материальных ценностей

Настоящий акт составлен " 3 " декабря 20 10 г. комиссией в составе:

1. Федоров Ф.Ф. председатель,
2. Ермаков Е.Е. член комиссии,
3. Разина Е.Т. член комиссии.

В том, что у Смирнова Т.А.

паспорт серия 54 31 № 651328 выдан 11.01.2002, УВД Дорогомилово г. Москвы
(дата выдачи, кем выдан)

действительно приобретены на Черемушкинском рынке г. Москвы следующие товарно-материальные ценности:
(место покупки)

№ п/п	Наименование	Ед. измер.	Колич.	Цена	Сумма
1	Колесо автомобильное	шт.	1	2000=	2000=
2	Стекло 220 х 100	шт.	1	1480=	1480=
	Итого:				3480=

Комиссия решила списать Три тысячи четыреста восемьдесят руб. 00 коп. из подотчета т. Александрова Н.А.

Председатель комиссии _____ Федоров Ф.Ф.
(подпись) (ф.и.о.)

Член комиссии _____ Ермаков Е.Е.
(подпись) (ф.и.о.)

Член комиссии _____ Разина Т.Т.
(подпись) (ф.и.о.)

Поименованные товарно-материальные ценности в указанном количестве приняты в подотчет

_____ Филиппов К.А.
(подпись) (ф.и.о.)

Что касается закупки товаров у населения, то она производится с оформлением акта закупки (см. выше), утвержденного руководителем предприятия, в котором в обязательном порядке указываются паспортные данные физического лица-продавца.

Такие операции могут быть проведены через подотчетных лиц, что отражается проводкой:

Дт 41 "Товары"

Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Возвращаясь к закупкам у юридических лиц, следует отметить, что впоследствии, покупатель засчитывает НДС при расчетах с бюджетом независимо от факта реализации данных товаров (при правильном оформлении счета-фактуры), что отражается записью на сумму НДС по оплаченным и поступившим товарам:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям".

При этом засчитывается НДС по поступившим товарам, суммы налога по оплаченным, но неоприходованным ценностям не уменьшают причитающихся в бюджет сумм платежей.

Следует отметить, что поступление товаров и тары также в бухгалтерском учете можно отражать через счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", при этом отклонение учетной стоимости от фактической фиксируется по счету 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

В дебет счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" относится покупная стоимость товаров, по которым на предприятие поступили расчетные документы поставщиков. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т. п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке товаров на предприятие.

В кредит счета 15 в корреспонденции со счетом 41 относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных товаров. Сумма разницы в стоимости приобретенных товарно-материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается со счета 15 на счет 16. Накопленные на счете 16 разницы списываются в дебет счетов учета издержек обращения или других соответствующих счетов пропорционально стоимости реализованных товаров по учетным ценам (по среднему проценту отклонений). Остаток по счету 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Погашение задолженности перед поставщиком за полученные товары, а также перечисление авансов и предварительной оплаты в зависимости от формы оплаты оформляется следующими записями:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на сумму оплаченной задолженности поставщикам

Кт 51 "Расчетные счета" – на сумму, оплаченную с расчетного счета;

Кт 52 "Валютные счета" – на сумму, оплаченную с валютного счета;

Кт 50 "Касса" – на сумму оплаты из кассы торгового предприятия наличными деньгами (при этом следует помнить об установленном лимите расчетов наличными в пределах 100 тысяч рублей и о применении ККТ);

Кт 55 "Специальные счета в банках", субсчет "Аккредитивы" – на сумму, оплаченную с аккредитива;

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Векселя выданные" – на сумму, оплаченную векселем;

Кт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" – на сумму оплаты за счет краткосрочного банковского кредита;

Кт 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" – на сумму оплаты за счет долгосрочного банковского кредита.

Оприходование товаров оформляется следующими проводками:

Дт 41 "Товары" – на стоимость оприходованного товара;

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" – на сумму НДС, относящуюся к полученному товару

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на стоимость товара с НДС, указанную в счете-фактуре.

После оприходованния и надлежащего оформления ценностей возможно учесть сумму НДС при расчетах с бюджетом, что фиксирует проводка:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям".

Если после предварительной оплаты была отменена поставка товара, то на сумму возврата средств производятся следующие записи:

Дт 51 "Расчетные счета";

Дт 52 "Валютные счета";

Дт 50 "Касса"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Но авансам выданным".

Все транспортные расходы, которые производит предприятие в процессе приобретения товаров, могут согласно учетной политике предприятия быть отнесены на издержки обращения. Если поставщик оплатил услуги по доставке товара, то он в соответствии с условиями договора может предъявить данные суммы к оплате покупателю, который отражает данную операцию записью:

Дт 44 "Расходы на продажу" – непосредственно на стоимость доставки;

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" – на сумму НДС по транспортным услугам

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на общую сумму задолженности за услуги по доставке, включая НДС.

Поступление товара по бартерным операциям отражается в обычном порядке (см. далее).

Если товары поступили в таре, то ее стоимость должна быть указана в сопроводительных документах. Оприходование поступившей от поставщика тары в учете отражается следующим образом:

Дт 01 "Основные средства" — на стоимость тары, относящейся к основным средствам;

Дт 10 "Материалы", субсчет 4 "Тара и тарные материалы" — в отдельных случаях на стоимость поступившей тары;

Дт 41-3 "Тара под товаром и порожняя"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — на сумму задолженности поставщику за тару.

Тара, не указанная в документах поставщика и не подлежащая оплате, приходуется по цене возможной реализации на основании акта. В этом случае проводка имеет следующий вид:

Дт 41-3 "Тара под товаром и порожняя"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Учет тарных операций рассмотрен в подразделе 2.9 "Учет тары".

Порядок отражения в учете недостач или потерь от порчи товаров, вследствие естественной убыли товаров при их перевозке, от боя товаров в стеклянной посуде, изделий из хрупких материалов (стекла, фарфора, фаянса и т. п.), хищений в пути рассмотрен в подразделе 2.5 "Учет товарных потерь".

Пример. С поставщиком заключен договор на условиях предоплаты, согласно которому на счет поставщика перечислено 118 тыс. руб. При этом стоимость товара составляет 100 тыс. руб., НДС - (18%) - 18 тыс. руб.

В учете составляется следующая бухгалтерская проводка:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "По авансам выданным"	*118*
Кт 51 "Расчетные счета"	*118*

При приеме товара на складе покупателя обнаружилось несоответствие количества товара, указанного в документах поставщика и фактически принятого на склад. Общая недостача составила 5% от общего количества товара, что составило 5,9 тыс. руб. (в том числе 0,9 тыс. руб. от суммы НДС, указанной в документах поставщика).

На данный товар норматив естественной убыли составляет 6%, поэтому был составлен акт "О потерях в пределах естественной убыли", один экземпляр которого был передан представителю фирмы поставщика, а другой - в бухгалтерию получателя, где на основании этого акта и накладной была сделана проводка:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	*5,9*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*5,9*

После чего недостачи в пределах нормы естественной убыли списываются на издержки обращения проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу"	*5,9*
Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	*5,9*

По оприходованным товарам составляется следующая бухгалтерская запись:

Дт 41 "Товары"	*95*
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"	*17,1*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*112,1*

При этом учтены недостачи в результате естественной убыли (5% от стоимости товара и 5% от соответствующей суммы НДС).
Сумма предоплаты в размере 118 тыс. руб. засчитывается при расчетах с поставщиками и отражается внутренней записью по счету 60.
После этого при расчетах с бюджетом засчитывается сумма уплаченного поставщикам НДС по оплаченным и поступившим товарам в размере 17,1 тыс. руб. (без учета налога на добавленную стоимость по недостающим ценностям в результате естественной убыли):

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *17,1*
Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям" *17,1*

2.3.5. Аналитический учет поступления товаров

Аналитический учет поступления товаров в оптовой торговле ведется на складах и в бухгалтерии. Документами первичного учета, на основании которых принимаются на оптовый склад товары, являются товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и другие сопроводительные документы. Эти документы материально ответственные лица вместе с товарным отчетом (см. подраздел 2.7.2 "Отчетность материально ответственных лиц") сдают в бухгалтерию.

В бухгалтерии по каждому документу, включенному в товарный отчет, составляют бухгалтерские проводки, отражающие поступление товаров, которые затем фиксируют в учетных регистрах по счету 41 "Товары".

Учет поступивших товаров ведется в карточках (или книгах) складского учета по их количеству, наименованию, сортности и другим показателям. Данные о количественном учете обобщаются бухгалтером в ведомостях движения товаров, которые являются документами их аналитического учета. Синтетический же учет движения товаров ведется в сводной ведомости, составляемой на основании данных аналитического учета.

При журнально-ордерной форме учета поступление товаров и тары отражают в ведомости по дебету счета 41. Оборот по дебету счета 41 по каждой строке учетного регистра должен быть равен общей сумме прихода товаров в соответствующем товарном отчете. Остатки товаров на начало и конец отчетного периода в учетном регистре также должны совпадать с показателями в товарном отчете.

По окончании месяца в учетном регистре по счету 41 "Товары" подсчитывают итоги, которые сверяют с соответствующими показателями учетных регистров по другим счетам. Например, сумму товаров, полученных от поставщиков, сверяют с данными учетного регистра по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (по графе дебетования счета 41). Итоги дебетовой ведомости переносят в журналы-ордера по кредиту соответствующих счетов. Контроль за своевременностью и полнотой оприходования товаров и их сохранностью осуществляется также сопоставлением данных по поступившим товарам от поставщиков в учетном регистре по счету 41 с данными журнала-ордера по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками удобно вести в регистре, где совмещены операции по кредиту счета 60 (журнал-ордер) и по его дебету (ведомость). Данные в этот учетный регистр вносятся по строкам, так называемым линейно-позиционным способом, то есть записи по каждому

платежному документу поставщика как в журнале-ордере, так и в ведомости производят по одной и той же строке. Такой способ позволяет вести контроль за поступлением товаров, а также обеспечить синтетический и аналитический учет расчетов с поставщиками. Для этого в журнал-ордер и ведомость введены графы для отражения сальдо на начало месяца, оборотов, а также остатка на конец месяца по счету 60. Если сальдо кредитовое, то товар получен, но оплата не произведена (имеется задолженность поставщикам); дебетовое сальдо означает наличие оплаты за непоступивший товар (товар находится в пути) или полученного аванса (предоплаты).

Учет поступления товаров на склад торговой организации может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров (партионный или сортовой). Под партией понимается количество товаров, поступивших одновременно по одному транспортному документу. При сортовом способе хранения каждый вновь приобретенный товар определенного сорта присоединяют к ранее поступившему товару того же наименования и сорта, то есть товары хранят по сортам. Учет товаров на складах рассмотрен в подразделе 2.7.1 "Учет товаров в местах хранения".

Аналитический учет поступления товаров в бухгалтерии может вестись сортовым, сальдовым и партионным способами, которые рассмотрены в подразделе 2.8 "Учет товарных запасов в бухгалтерии". Бухгалтерия должна обеспечить тождество аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на первое число каждого месяца (сумма прихода по аналитическим счетам в денежном выражении должна равняться дебетовому обороту синтетического счета 41 "Товары").

2.4. Учет реализации товаров

Различают две основные формы оптовой реализации товаров: реализация товаров со складов (складской оборот) и реализация товаров транзитом (транзитный оборот). Реализация товаров транзитом, в свою очередь, применяется как с участием, так и без участия оптового предприятия в расчетах. В первом случае торговая организация сама рассчитывается за товар с поставщиком и получает средства от покупателя. При реализации товаров транзитом без участия в расчетах оптовое предприятие только организует доставку товара конечным покупателям, а расчеты за него производятся между поставщиком и непосредственным получателем (покупателем).

Оптовые торговые организации работают как по договорам купли-продажи, так и поставки. По договору купли-продажи согласно Гражданскому кодексу РФ одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель - принять имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется в обусловленные сроки (срок) передать в собственность 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 договоре обычно определяется момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Согласно ст. 223 Гражданского кодекса РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. В ст. 224 Гражданского кодекса РФ передача определена как вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Одновременно с получением права собственности приобретатель (собственник) вещи (товара) в результате случайной гибели или порчи товаров вследствие непредвиденных обстоятельств по общему правилу гражданского законодательства несет соответствующие убытки.

Ранее согласно выбранной учетной политики на предприятии устанавливался метод учета реализации товаров для целей налогообложения, то есть момент, когда товары считаются проданными. Моментом реализации товаров для целей налогообложения могла быть признана оплата товаров (поступление денежных средств на счета и в кассу торгового предприятия) либо их отгрузка и предъявление покупателю расчетных документов к оплате. Нормативными актами предусмотрено, что предприятия обязаны вести учет по методу начислений. То есть ранее принятый момент реализации для целей налогообложения мог не совпадать с учетным способом, который возможен был только по отгрузке товара. Теперь и для целей бухгалтерского учета, и для целей налогообложения реализация определяется по отгрузке.

2.4.1. Аналитический и синтетический учет отгруженных товаров и их реализации со складов оптовых предприятий

Отгрузка товаров оптовыми предприятиями торговли производится покупателям в соответствии с заключенными договорами. В зависимости от способа отгрузки оформляются различные документы на отпуск товара: накладные, спецификации, товарно-транспортные накладные, железнодорожные накладные и другие документы; при этом счета-фактуры выписываются обязательно. Данные первичных документов отражаются во вторичных бухгалтерских документах, на основании которых составляются регистры бухгалтерского учета.

Аналитический учет реализации ведется в разрезе товаров, материально ответственных лиц, покупателей.

Материально ответственные лица результаты отпуска товаров объединяют в товарном отчете, в котором каждый расходный документ записывается отдельной строкой, после чего подсчитывается общая сумма расхода товаров за отчетный период. Все оправдательные документы, подтверждающие движение товара, материально ответственные лица вместе с товарным отчетом (см. подраздел 2.7.2 "Отчетность материально ответственных лиц") представляют в бухгалтерию торговой организации.

Отпущенные товары списываются на реализацию по разной стоимости в зависимости от принятого в учетной политике метода, от способа организации хранения товаров (партионный или сортовой).

Бухгалтерский учет движения товаров на складе обычно ведется отдельно по каждому наименованию в количественном и стоимостном выражении. При ведении складского учета по партиям (товары, поступившие по одному документу) можно определить покупную стоимость отпущенных на реализацию товаров на основании данных первичных документов. При сортовом способе учета на складе возможны трудности определения цены отгружаемых товаров вследствие различной цены партий одного сорта. Поэтому чаще всего для определения покупной цены поступивших товаров (следовательно, стоимости, по которой списываются товары на реализацию) используется один из способов:

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

Рассмотрим первые два метода на примере.

Пример. Предприятие хранит на складе товар в количестве 20 т по цене 10,0 тыс. руб. за тонну, через неделю предприятие получило 30 т по цене 10,5 тыс. руб. за тонну, через 3 дня поступил товар в количестве 40 т по цене 11,0 тыс. руб. за тонну. Таким образом, в конце месяца на складе имеется 90 т товара одного сорта по разным ценам. Отгружено 50 т товара этого сорта. Определим стоимость списываемых с учета товаров.

Метод средней цены заключается в расчете средней стоимости единицы каждого вида реализованных товаров и их остатка на конец расчетного периода.

$$\text{Средняя цена } \frac{20\times10,0+30\times10,5+40\times11,0}{20+30+40}=10,61 \text{ тыс. руб.}$$

Стоимость отгруженного товара, определяемого по методу средней цены, составит:

50 х 10,61 = 530,5 тыс. руб.

Остаток на складе при этом составит в денежной оценке:

40 х 10,61 = 424,4 тыс. руб.

Метод ФИФО заключается в списании товаров на счета учета реализации по фактической себестоимости в хронологическом порядке - сначала списываются товары, поступившие на склад в первую очередь, и т. д. (с учетом стоимости остатков).

В первую очередь списывается остаток товара в количестве 20 т, стоимость которого составит:

20 х 10,0 = 200,0 тыс. руб.

Затем списанию подлежит товар, поступивший раньше других, в количестве 30 т, стоимость которого составит:

30 х 10,5 = 315,0 тыс. руб.

Таким образом, списано 50 т на сумму 200 + 315 = 515,0 тыс. руб.

На конец расчетного периода осталось 40 т на сумму 440 тыс. руб.

Следует отметить, что рассмотренные на примере методы списания товаров на реализацию относятся к однородным группам.

В бухгалтерии при журнально-ордерной форме учета выбытие товаров и тары отражают в журнале-ордере по кредиту счета 41. Записи в регистре ведут не по каждому первичному документу в отдельности, а в целом по товарному отчету. На каждый отчет отводится одна строка, где показывают остаток товаров на начало отчетного периода, обороты по дебету и кредиту

счета 41 "Товары" с указанием корреспондирующих счетов и остаток товаров на конец отчетного периода. Оборот по кредиту этого счета должен быть равен общей сумме расхода товаров в том же отчете. Остатки товаров на начало и конец отчетного периода в учетном регистре также должны совпадать с соответствующими показателями в товарном отчете.

По окончании месяца в учетном регистре по счету 41 "Товары" подсчитывают итоги, которые сверяют с соответствующими показателями учетных регистров по другим счетам.

Бухгалтер, составивший учетный регистр по счету 41 "Товары", датирует его и подписывает. Итоги журнала-ордера записывают в Главную книгу. Дату этой записи и подпись лица, ее сделавшего, указывают в журнале-ордере.

Учетные регистры по счету 41 "Товары" обычно составляют отдельно на каждое материально ответственное лицо (бригаду). По окончании месяца на их основании составляют сводные учетные регистры в целом по организации. К недостаткам данного способа следует отнести необходимость составления большого числа учетных регистров, усложнение текущей сверки взаимосвязанных показателей в течение месяца. Возможно также ведение регистров по всем материально ответственным лицам или по их группам и составление на их основании сводного регистра. При данном способе учетные регистры должны иметь графы, отражающие остатки на начало и конец отчетного периода. Такой способ сокращает общее число записей и позволяет эффективно использовать вычислительные машины.

Аналитический учет реализации товаров в бухгалтерии может вестись сортовым, сальдовым и партионным способами, которые рассмотрены в подразделе 2.8 "Учет товарных запасов в бухгалтерии". Бухгалтерия должна обеспечить тождество аналитического учета оборотам и остаткам синтетических счетов на первое число каждого месяца (сумма расхода по аналитическим счетам в денежном выражении должна равняться кредитовому обороту синтетического счета 41 "Товары").

Учет отгруженных товаров ведется на счете 45 "Товары отгруженные". Это активный счет, его сальдо показывает стоимость товаров и тары, отгруженных, но не оплаченных, а также транспортные расходы, включенные в платежные документы для оплаты покупателям. Оборот по дебету его отражает стоимость отгруженных в отчетном месяце товаров со склада оптового предприятия и транспортные расходы, подлежащие к оплате покупателями; оборот по кредиту – стоимость реализованных ценностей и сумму возмещенных транспортных расходов.

Общая стоимость реализованных товаров по продажным ценам представляет собой товарооборот. Учет товарооборота ведется на счете 90 "Продажи". По дебету счета 90, субсчет 2 "Себестоимость продаж" отражается покупная стоимость реализованных товаров, расходы на продажу, относящиеся к реализованным товарам; по дебету счета 90, субсчет 3 "НДС" – налог на добавленную стоимость. По кредиту счета 90, субсчет 1 "Выручка" фиксируется продажная стоимость реализованных товаров с учетом налога на добавленную стоимость. При этом по счету 90 операции отражаются в разное время в зависимости от момента учета реализации (при особом по-

рядке перехода права собственности на товар), зафиксированного в учетной политике предприятия. При порядке перехода собственности на товар при отгрузке выручка для целей бухгалтерского учета отражаться по моменту отгрузки товаров (также как и для целей налообложения).

Учет реализации в момент оплаты товара

Когда предприятие оптовой торговли работает на условиях передачи права собственности на товар по моменту оплаты с использованием последующей оплаты, отгрузку покупателям товаров по учетной стоимости (возможно отражение на счете 45 товаров по фактической стоимости с учетом расходов по отгрузке) оно фиксирует проводкой:

Дт 45 "Товары отгруженные"

Кт 41 "Товары".

В этом случае отгруженные и отпущенные покупателям товары организация оптовой торговли считает своими (право собственности на них не передается) и учитывает по фактической себестоимости до момента поступления оплаты за них. Покупатель, в свою очередь, может использовать или перепродать полученный товар, но при данном способе учета он будет числиться на балансе продавца до его оплаты (не учитывается переход права собственности).

В момент поступления средств от покупателя за отгруженные товары (например, на расчетный счет) составляется бухгалтерская запись:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка".

Реализованные товары списываются при этом на реализацию (например, по учетной стоимости):

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж"

Кт 45 "Товары отгруженные".

За реализованные товары (при этом реализация признается согласно установленному порядку учета реализации для целей налогообложения по отгрузке) начисляется в бюджет НДС, что отражает бухгалтерская запись:

Дт 90 "Продажи", субсчет "НДС"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Основанием для записей по дебету счета 45 "Товары отгруженные" являются документы на отгрузку. Реализация товаров (кредитование счета 90 "Продажи") при данном способе учета реализации отражается в учете на основании выписок банка с расчетного счета (при безналичных расчетах) или отчетов кассира (при расчетах наличными).

Пример. Со склада оптового объединения 10 января отгружены покупателю товары. В счет-фактуру включены: стоимость по продажным ценам 1300 тыс. руб., НДС (18%) 234 тыс. руб. Итого к оплате причитается 1534 тыс. руб.

Стоимость отгруженных товаров по покупным ценам составила 1150 тыс. руб. Деньги за отгруженную продукцию поступили на расчетный счет торгового предприятия 15 января.

1. Операция отгрузки товаров по учетной стоимости отражается записью:

Дт 45 "Товары отгруженные" 1150

Кт 41-1 "Товары на складах" 1150

2. Поступившие на расчетный счет средства при учете реализации в момент оплаты отражает проводка:

Дт 51 "Расчетные счета" 1534

Кт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" 1534

3. Начисление НДС за реализованные товары отражается записью:

Дт 90 "Продажи", субсчет "НДС" 234

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" 234

4. Отгруженные товары списаны на реализацию по учетной стоимости:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" 1150

Кт 45 "Товары отгруженные" 1150

Учет реализации в момент отгрузки товара

Используя метод определения момента реализации по отгрузке товаров и предъявлению покупателям расчетных документов, торговое предприятие может несколько маневрировать объемами реализации на конец учетного периода. Но в данном случае возможно неполучение средств по уже отраженным реализованным товарам. Кроме того, теперь, когда данный метод используется в целях налогообложения в обязательном порядке, налоги и сборы в бюджет и внебюджетные фонды начисляются и уплачиваются в момент отгрузки за счет собственных средств на расчетном счете, то есть до получения выручки.

При отгрузке товаров и предъявлении расчетных документов на продажную стоимость товаров (включая НДС), отгруженных покупателю, составляется проводка:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кт 90 "Продажи", субсчет "Выручка".

Начисление в бюджет НДС за реализованные товары отражает запись:

Дт 90 "Продажи", субсчет "НДС"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Учетная стоимость реализованных товаров списывается на реализацию:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж"

Кт 41 "Товары".

Поступление денег от покупателя за реализованные товары (например, на расчетный счет) уменьшает задолженность покупателя:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Пример. Со склада оптового объединения отгружены покупателю товары. В счет-фактуру включены стоимость товара по продажным ценам в сумме 1300 тыс. руб., а также НДС в размере 18% - 234 тыс. руб. Итого к оплате причитается 1534 тыс. руб.

Стоимость отгруженных товаров по покупным ценам составила 1150 тыс. руб. Деньги за отгруженную продукцию поступили на расчетный счет.

1. Покупателю предъявлен счет на продажную стоимость отгруженных товаров на сумму 1560 тыс. руб., что отражается проводкой:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 1534

Кт 90 "Продажи", субсчет "Выручка" 1534

2. Начислен в бюджет НДС за реализованные товары в сумме 260 тыс. руб. (момент реализации для налогообложения - по отгрузке):

Дт 90 "Продажи", субсчет "НДС" 234

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС" 234

3. Поступление денег от покупателя за реализованные товары в сумме 1560 тыс. руб. отражается записью:

Дт 51 "Расчетные счета" 1534

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 1534

4. Реализованные товары списываются по покупной стоимости:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" 1150

Кт 41-1 "Товары на складах" 1150

В соответствии с заключенными договорами предприятие оптовой торговли может получать предварительную оплату за товары. Учет полученной предварительной оплаты от покупателей согласно Плану счетов ведется также на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" на отдельном субсчете по учету полученных авансов. По кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отражается сумма полученной предварительной оплаты за товары в корреспонденции со счетами учета денежных средств, по дебету – зачет предварительной оплаты в корреспонденции со счетами 90 "Продажи". Кредитовое сальдо по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отдельному субсчету по учету полученных авансов показывает задолженность по предварительной оплате на конец отчетного периода.

Предоплата, поступившая на расчетный счет, отражается проводкой:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

С суммы полученных авансов начисляется налог на добавленную стоимость, подлежащий взносу в бюджет. На его сумму уменьшается задолженность кредитору по предоплате (дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками").

При отгрузке товаров покупателям в счет полученной предварительной оплаты на сумму начисленного налога сначала делается восстановительная проводка:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

После этого отражаются операции, связанные с реализацией, в обычном порядке.

Следует отметить, что оптовые торговые предприятия облагаемый оборот для расчета НДС определяют на основе стоимости реализуемых покупателям товаров, исходя из применяемых цен с учетом акцизов без включения в них НДС. Но необходимо помнить, что согласно Налоговому кодексу налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В этих случаях, когда примененные цены отклоняются более чем на 20% от рыночной цены идентичных товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен.

В расчетных документах за реализуемые товары у оптовых торговых предприятий отдельной строкой показывается стоимость товаров по продажным ценам и, кроме того, сумма НДС, исчисленная по соответствующим ставкам от этой стоимости (в размере 10 или 18%).

У вышеуказанных организаций сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется как разница между суммами налога, начисленными за отгруженные товары, и суммами налога, подлежащими уплате поставщикам этих товаров и материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки обращения. Налоговая база при этом определяется с учетом сумм:

- авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг (это не относится к платежам, полученным в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 %), а также частичной оплаты;
- полученных за реализованные товары в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой проданных товаров (работ, услуг).

Результат от реализации товаров за отчетный месяц формируется сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-1 "Себестоимость продаж", 90-3 "НДС" и др. и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка". Этот результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки", что отражается в случае наличия прибыли проводкой:

Дт 90 "Продажи", субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж"
Кт 99 "Прибыли и убытки".

Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90–9 "Прибыль/убыток от продаж"), закрываются внутренними записями на субсчет 90–9 "Прибыль/убыток от продаж".

Пример. На складе оптового торгового предприятия на основании счета-фактуры, полученной от поставщика, оприходована продукция по покупным ценам на сумму 1000 тыс. руб. Отдельной строкой в счете-фактуре указан НДС в сумме 180 тыс. руб. Поставщику, таким образом, причитается в итоге 1180 тыс. руб.
Наценка оптовой организации составляет 15% (и ее сумма равна 150 тыс. руб. (1000 : 100 х 15). НДС исчисляется по ставке 18% и его сумма с продажной стоимости товара равна 207 тыс. руб. ((1000 + 150):100 х 18). Покупателю в итоге выставляется счет на сумму 1357 тыс. руб. (1000 + 150 + 207). Допустим, что все издержки обращения собраны на счете 44 "Расходы на продажу" и составляют сумму, равную 100 тыс. руб. Учет реализации производится в момент оплаты.

1. Оприходование товаров отражается проводкой:
Дт 41 "Товары" - на учетную стоимость товаров 1000
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" - на сумму НДС по полученному товару 180
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на общую задолженность поставщику 1180
2. Отгрузка товаров отражается по учетной стоимости:
Дт 45 "Товары отгруженные" 1000
Кт 41-1 "Товары на складах" 1000
3. Оплата средств с расчетного счета поставщику товара фиксируется записью:
Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1180
Кт 51 "Расчетные счета" 1180
4. Предъявлен к зачету НДС, уплаченный поставщику:
Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" 180
Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям" 180
5. Оплачен товар покупателем на расчетный счет, что отражается так:
Дт 51 "Расчетные счета" 1357
Кт 90 "Продажи", субсчет "Выручка" 1357
6. Списываются реализованные товары по учетной цене:
Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" 1000
Кт 45 "Товары отгруженные" 1000
7. Начислен в бюджет НДС на реализованные товары:
Дт 90 "Продажи", субсчет "НДС" 207
Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" 207
8. Перечисление НДС в бюджет с расчетного счета отражается проводкой (207 - 180):
Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" 27
Кт 51 "Расчетные счета" 27
9. Списаны издержки обращения прямо на счет реализации (данный порядок отражен в учетной политике предприятия):
Дт 90 "Продажи" субсчет "Себестоимость продаж" 100
Кт 44 "Расходы на продажу" 100
10. Учтена прибыль от реализации товаров (кредитовое сальдо после сопоставления субсчетов 1 и суммы субсчетов 2, 3 счета 90 "Продажи" равно 1357 - (1000 + 207 + 100) = 50):
Дт 90 "Продажи", субсчет "Прибыль/убыток от продаж" 50
Кт 99 "Прибыли и убытки" 50

Реализация товаров может быть осуществлена и на основе бартерного (товарообменного) договора. Оприходование товара влечет за собой возникновение задолженности поставщику, что фиксируется проводкой:

Дт 41-1 "Товары на складах"
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При отгрузке товара (когда момент реализации совпадает с отгрузкой) происходит гашение задолженности поставщику. Данная операция отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетом реализации, после чего проводится взаимозачет, что влечет изменение по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счета 62. Операцию отгрузки товара по бартеру и взаимозачет в данной ситуации (когда товар сначала получен, а потом отгружается обмениваемый) можно объединить в одну запись:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
Кт 90 "Продажи", субсчет "Выручка".

Не следует забывать о начислении НДС с данной операции, что можно отразить проводкой на его сумму:

Дт 90 "Продажи", субсчет "НДС"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам по НДС".

Реализованные (отгруженные согласно бартерному договору) товары списываются проводкой:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж"

Кт 41-1 "Товары на складах".

После отгрузки товара обмененный товар считается оплаченным, и сумма НДС, относящаяся к нему, засчитывается при расчетах с бюджетом, что отражается по дебету счета 68 в корреспонденции с кредитом счета 19.

Таким образом, при осуществлении бартерных операций имеются различия в налогообложении и бухгалтерском учете указанных операций. В бухгалтерском учете отражается стоимость товара (как приобретаемого, так и продаваемого), указанная в товарообменном договоре; при налогообложении же учитываются цены, определяемые по данным налогового учета.

Учет отгрузки и реализации ведется в журнале-ордере № 11 по кредиту счета 90 "Продажи" и в ведомости по дебету счета 90 "Продажи". Аналитические данные к счетам 45 "Товары отгруженные" и 90 "Продажи" приводятся по учетным, продажным ценам, в суммах по предъявленным счетам или заменяющих их документам.

2.4.2. Учет реализации товаров транзитом

Особенностью учета реализации товаров транзитом является то, что эти товары на склады оптового предприятия не поступают. Следовательно, счет 41 "Товары" по учету данных операций не применяется.

Кроме того, при транзитной реализации товаров без участия в расчетах приобретение и отгрузку товаров покупателям отражают в учете одновременно. Регистр, в котором фиксируются транзитные операции, должен обеспечить контроль, с одной стороны, за состоянием расчетов оптового предприятия с поставщиком на основе платежных документов, а с другой – за состоянием расчетов оптового предприятия с непосредственными получателями (покупателями) товаров на основе транзитных счетов, оформленных от имени оптового торгового предприятия.

Учет реализации товаров транзитом с участием оптового предприятия в расчетах аналогично учету реализации товаров с оптовых складов ведется на счете 90 "Продажи". По дебету этого счета, субсчету "Себестоимость продаж" отражается стоимость товаров согласно расчетным документам поставщиков (в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"), а по кредиту (субсчету 1 "Выручка") – продажная стоимость соответствующих товаров (в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"). При этом кредитовое сальдо счета 90 "Продажи", субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж" также показывает валовой доход оптового торгового предприятия от реализации товаров транзитом без участия в расчетах за эти товары.

Пример. Оптовое торговое предприятие оплатило промышленному предприятию счет на общую сумму 1180 тыс. руб., выставленный за товары, отгруженные непосредственно покупателю. При этом в расчетных документах указано, что покупная стоимость товара у торгового предприятия равна 1000 тыс. руб., НДС составил 180 тыс. руб. Оптовое предприятие, в свою очередь, выставило счет за данные товары покупателю, где сумма к уплате составляет 1357 тыс. руб. Из них 1150 тыс. руб. - стоимость товара по продажным ценам (1000 + 1000 х 15 : 100), 207 тыс. руб. - НДС 18%.

Хозяйственные операции данного примера в учете отражаются следующими записями.

1. Отгружены покупателю товары по покупным ценам на сумму 1000 тыс. руб. Соответствующая сумма НДС равна 180 тыс. руб. Всего задолженность поставщику составляет 1180 тыс. руб.:

Дт 90 "Продажи" *1000*
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" *180*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" *1180*

2. Оплата поставщикам выставленных расчетных документов в сумме 1180 тыс. руб. отражается бухгалтерской записью (например, с расчетного счета):

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" *1180*
Кт 51 "Расчетные счета" *1180*

3. Предъявлен бюджету к зачету НДС, уплаченный поставщику в сумме 180 тыс. руб., что фиксируется проводкой:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *180*
Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям" *180*

4. Отражена реализация товаров по продажным ценам на сумму 1357 тыс. руб., в том числе НДС 207 тыс. руб.:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" *1357*
Кт 90 "Продажи" *1357*

5. Начислен в бюджет НДС на реализованные товары в сумме 207 тыс. руб.:

Дт 90 "Продажи" *207*
Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *207*

6. Оплачен товар покупателями на основании выставленных расчетных документов в сумме 1357 тыс. руб., средства поступили на расчетный счет:

Дт 51 "Расчетные счета" *1357*
Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" *1357*

7. Определена прибыль от реализации товаров (сальдо субсчета 9 счета 90 "Продажи" равно 150 тыс. руб.):

Дт 90 "Продажи" *150*
Кт 99 "Прибыли и убытки" *150*

В приведенном примере транзитной операции с участием в расчетах кредитовое сальдо счета 90 "Продажи" показывает валовой доход оптового торгового предприятия от данной операции (150 тыс. руб.), равный сумме наценки оптового торгового предприятия. Но здесь не учитываются транспортные расходы по доставке товаров до покупателя.

Предприятия при закупках товаров могут при исчислении покупной стоимости включать в нее транспортные и прочие расходы по закупке. Следует отметить, что способ формирования покупной цены должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия.

При продаже транзитом с участием в расчетах транспортные расходы как при покупке, так и при продаже будут одними и теми же.

Когда поставщик не включает стоимость доставки в отпускную цену товара, не выставляет счет покупателю и не оплачивает доставку транспортной

организации, а покупатель возмещает продавцу стоимость транспортировки, отраженную в счете отдельной строкой, либо же при последнем условии поставщик, не включая стоимость доставки в отпускную цену, оплачивает транспортировку сторонней организации и выставляет счет за транспортировку покупателю, то торговое предприятие – участник в расчетах – учитывает данные суммы по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

При получении счета от транспортной организации и отнесении его на счет покупателя составляется проводка на его сумму с учетом НДС:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Оплату счета транспортной организации в бухгалтерском учете торговое предприятие отражает в обычном порядке:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Кт 51 "Расчетные счета".

Поступление оплаты по транспортным расходам фиксируется проводкой:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Когда покупатель возмещает продавцу стоимость транспортировки, входящую в продажную цену товара, транспортные расходы включаются в выручку от реализации и относятся на счет издержек. Так, при акцептовании счета транспортной организации составляется бухгалтерская проводка:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Соответствующая сумма НДС засчитывается при расчетах с бюджетом, отражаясь по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции со счетом 19.

После отражения выручки по кредиту счета 90 "Продажи" в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и списания на реализацию (дебет счета 90) задолженности поставщику (см. ранее) на себестоимость продаж по среднему проценту списываются транспортные расходы проводкой:

Дт 90 "Продажи"

Кт 44 "Расходы на продажу".

Когда поставщик оплачивает стоимость транспортировки соответствующей организации и включает стоимость доставки в отпускную цену, а покупатель возмещает эти расходы в составе продажной цены товара, транспортные затраты у участника в расчетах отдельно не фиксируются, а включаются в покупную цену. В этом случае схема бухгалтерских проводок имеет стандартный вид (см. ранее), но в составе покупной цены отражаются и транспортные расходы.

2.4.3. Учет реализации товаров в условиях инфляции

На территории Российской Федерации продажа товаров осуществляется за рубли. Однако в условиях инфляции сумма обязательств часто выражается в условных денежных единицах (эквивалентно иностранной валюте), при этом расчеты за товары производятся в рублях. Такой подход соответствует ст. 317 Гражданского кодекса РФ: "в денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон".

Если у поставщика моментом реализации товаров является их оплата, особенностей в учете в связи с пересчетом валюты в рубли не возникает. Если же реализация учитывается в момент отгрузки, то стоимость отгруженных товаров, выраженную в иностранной валюте, следует пересчитать в рубли по курсу на день отгрузки (предварительная продажная стоимость отгруженных товаров).

После перечисления покупателем денег за товары (погашения задолженности за отгруженный товар) на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" остается сальдо, фиксирующее разность между фактической и пересчитанной по курсу на день отгрузки стоимостью товаров (суммовая разница). При положительной разности сальдо счета 62 будет кредитовое, при отрицательной – дебетовое. На эту сумму следует сделать корректировочную запись (дополнительную или сторнировочную в зависимости от характера сальдо счета 62):

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Если покупатель перечисляет деньги не сразу за весь товар, а поэтапно, то корректировочная запись делается на разность между фактической стоимостью и стоимостью по курсу на день отгрузки оплаченных товаров.

Суммовые разницы не изменяют стоимостную оценку товаров на счете 41, а являются прочими доходами либо расходами. При этом соответствующие доходы подлежат обложению налогом на прибыль. Что касается НДС, то превышение поступивших сумм над оценкой на дату отгрузки облагается данным налогом (средства, связанные с расчетами по оплате товаров), предъявить же НДС к зачету в бюджет невозможно.

Пример 1. Оприходован товар по покупной стоимости 300 д. е. (курс 5000 руб. за 1 д. е.), НДС по нему составляет 54 д. е. В момент оплаты товара курс составлял 5100 д. е.

1. Получение товаров на 354 д. е. с учетом НДС, что в пересчете на рубли составляет 1770 тыс. руб., отражается проводкой:

Дт 41 "Товары"	*1500*
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"	*270*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*1770*

2. Оплачен товар на расчетный счет по курсу 5100 руб. за 1 д. е., в пересчете на рубли это составляет 1805,4 тыс. руб.:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*1805,4*
Кт 51 "Расчетные счета"	*1805,4*

3. Учтена возникшая суммовая разница в размере 1805,4 тыс. руб. - 1770 тыс. руб.:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы" *35,4*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" *35,4*

4. Отнесен на расчеты с бюджетом уплаченный поставщикам НДС в сумме 275,4 тыс. руб.:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *275,4*
Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям" *275,4*

Пример 2. Оптовым торговым предприятием продан товар по продажной цене 1000 д. е., НДС на данный товар составляет 180 д. е. При этом в момент отгрузки товара и предъявления счета к оплате 1 д. е. равна 4000 руб. Деньги получены на расчетный счет через две недели, когда 1 д. е. равнялась 4150 руб. Покупная цена реализованных товаров составляет 900 д. е. (1 д. е. равна 4000 руб.). Учет реализации производится в момент отгрузки и предъявления счетов к оплате.

1. На продажную стоимость товаров, отгруженных покупателю, предъявлен счет на сумму 1180 д. е., что в пересчете на рубли составило 4720 тыс. руб. с учетом НДС (4000 х (1000 + 180)):

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" *4720*
Кт 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка" *4720*

2. Начислен в бюджет НДС на реализованные товары в сумме 180 д. е., что в пересчете составляет 720 тыс. руб. (4000 х 180):

Дт 90 "Продажи", субсчет 3 "НДС" *720*
Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *720*

3. Поступление денег от покупателя за реализованные товары на расчетный счет в сумме 1180 д. е., что в рублях составило 4897 тыс. руб. (1180 х 4150), отражается проводкой:

Дт 51 "Расчетные счета" *4897*
Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" *4897*

4. Корректируются расчеты с покупателями на сумму 177 тыс. руб. (4897 - 4720), получен прочий доход:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" *177*
Кт 91 "Прочие доходы и расходы" *177*

5. Начислен НДС с полученной суммовой разницы 31,9 тыс. руб.:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы" *31,9*
Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *31,9*

6. Списание реализованных товаров по покупной стоимости на сумму 900 д. е., что в рублях составляет 3600 тыс. руб.(4000 х 900), отражается записью:

Дт 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" *3600*
Кт 41-1 "Товары на складах" *3600*

2.5. Учет товарных потерь

2.5.1. Нормируемые и ненормируемые потери

Товарные потери возникают при транспортировке, хранении и отпуске товаров. Они подразделяются на нормируемые и ненормируемые.

К нормируемым относятся потери, образующиеся в результате их усушки, утруски, распыла, раскрошки, разлива, вымораживания, улетучивания и т. п. (естественная убыль товаров: уменьшение веса или объема товаров происходит вследствие изменения их физико-химических свойств).

К ненормируемым (сверхнормативным) относятся потери от боя, брака и порчи товаров, а также потери по недостачам, растратам и хищениям. Такие потери образуются вследствие уменьшения массы товаров сверх норм естест-

венной убыли, понижения качества по сравнению со стандартами, веса и объема товаров, а также их порчи вследствие нарушения нормальных условий хранения, халатности должностных лиц. Их наличие является результатом бесхозяйственности, запущенности в учете, а поэтому соответствующие потери не нормируются. К сверхнормативным относятся также потери вследствие обстоятельств непреодолимой силы (стихийные бедствия): уничтожение и порча производственных запасов и готовой продукции, потери от остановки производственного процесса и др. Кроме того, не нормируются затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий, некомпенсируемых убытков в результате пожаров, аварий и т. п., убытков от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены.

Товарные потери в торговых организациях выявляются главным образом при проверке наличия товаров путем инвентаризации. Выявленные отклонения в соответствии с Законом "О бухгалтерском учете" должны были регулироваться следующим образом:

- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации на издержки производства и обращения;
- потери сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц.

В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на финансовые результаты через счет 91 "Прочие доходы и расходы", предварительно собираясь по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". При этом данные убытки в целях исчисления налога на прибыль относятся к внереализационным расходам (ст. 265 НК РФ).

Исключение составляют недостачи и потери от порчи ценностей, выявленные при приемке товаров от поставщиков и транспортных организаций, а также потери от стихийных бедствий. В первом случае претензии предъявляются к поставщикам и транспортным организациям, во втором – недостачи признаются прочими расходами и отражаются непосредственно на счете 99 "Прибыли и убытки".

Нормируемые потери учитываются при выведении окончательных результатов инвентаризации и только в том случае, если будет выявлена реальная недостача товаров. При натурально-стоимостном учете результаты инвентаризации отражают по каждому наименованию и артикулу товара отдельно в сличительной ведомости, выявляя тем самым отклонения фактических остатков от учетных.

2.5.2. Взаимозачет недостач одних товаров излишками других

Зачет недостач одних товаров излишками других возможен только с разрешения руководителя организации. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы допускается в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного проверяемого материально ответственного лица, одного и того же наименования товарно-материальных ценностей и в тождественных количествах. Разрешено допускать такой зачет в

отношении одной и той же группы товаров, если входящие в ее состав ценности имеют сходство по внешнему виду и упакованы в одинаковую тару. В случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. Если после проведенного в установленном порядке зачета все же имеет место недостача, то нормы естественной убыли должны применяться только к тому наименованию ценностей, по которому она установлена. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

О допущенной пересортице, как и при обнаружении недостачи, материально ответственные лица должны дать письменные объяснения. При этом размер недостач определяется исходя из действующих цен на товары на день причинения ущерба. Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли. При недостаче от пересортицы, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

2.5.3. Отражение в учете сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей

Информация о наличии сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей, выявленных в процессе их заготовления, хранения и реализации (независимо от того, подлежат ли они отнесению на счета учета издержек производства (обращения), финансовые результаты или виновных лиц), первоначально отражается по учетным ценам по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции со счетом 41 "Товары". При этом исключение составляют:

- некомпенсируемые потери товарно-материальных ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий (уничтожение, порча товарных запасов и пр.), некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями. Такие потери относятся на счет 99 и признаются прочими расходами, что отражается проводкой:
  Дт 99 "Прибыли и убытки"
  Кт 41 "Товары";
- недостачи и потери от порчи ценностей, выявленные при приемке товаров и образовавшиеся по вине поставщиков или транспортных организаций. Эти суммы учитывают по дебету счета 76, субсчет 2 "Расчеты по претензиям" при приемке товара проводкой:
  Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по претензиям"
  Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При отказе органами арбитража во взыскании данных сумм они списываются со счета 76, соответствующего субсчета на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При вынесении органами арбитража решения о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли в бухгалтерском учете поставщика сумма реализации, ранее отраженная по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" или 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90 "Продажи", сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь. Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" или 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При перечислении сумм покупателю счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" дебетуется в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета". Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 43 "Готовая продукция". Восстановленная таким образом на счете 43 "Готовая продукция" сумма списывается затем в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Итак, на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" относят все потери независимо от характера, причины возникновения и источника возмещения. По дебету этого счета отражают:

- потери в пределах норм убыли при перевозке, хранении и реализации;
- потери от понижения качества плодоовощной продукции при соблюдении нормальных условий хранения;
- потери от недостачи и порчи ценностей сверх норм естественной убыли в случае, когда конкретные виновники не установлены;
- потери товаров, а также денежных средств, подлежащие взысканию с материально ответственных лиц;
- потери от списания долгов по недостачам товарно-материальных ценностей, во взыскании которых полностью или частично отказано судом вследствие необоснованности исков;
- потери от списания задолженности по претензиям к поставщикам и транспортным организациям за выявленную при приемке недостачу или порчу товаров в случае отказа арбитража в удовлетворении предъявленных исков.

По дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" приводятся:

- по недостающим (похищенным) или полностью испорченным товарно-материальным ценностям – их фактическая себестоимость (в снабженческих, сбытовых, торговых предприятиях – стоимость по продажным ценам при ведении учета по этим ценам);
- по недостающим (похищенным) или полностью испорченным основным средствам – их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленного износа);
- по частично испорченным материальным ценностям – сумма определившихся потерь.

По недостачам (хищениям) и порче материальных ценностей записи производятся по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счетов учета названных ценностей.

Организации торговли в тех случаях, когда недостача, порча или хищение материальных ценностей отражаются в учете до списания суммы НДС, уплаченной при приобретении, они фиксируются по кредиту счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в установленном для списания недостач порядке без возмещения (зачета) соответствующего НДС из бюджета, что можно отразить проводкой:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Списание сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей, в том числе и товаров, регулируется законодательством и учредительными документами.

Порядок списания отражен в Плане счетов бухгалтерского учета. По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" списываются:

- недостачи и потери от порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении) или в пределах норм естественной убыли (при наличии норм) – затрат на производство и расходов на продажу (когда они выявлены при хранении или реализации);
- недостачи ценностей сверх норм убыли (при наличии норм) и потери от порчи и похищенных ценностей – в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";
- недостачи ценностей сверх норм убыли при отсутствии конкретных виновников, а также недостачи и хищения товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, – на счет 91 "Прочие доходы и расходы", что отражается проводкой:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Также в соответствии со ст. 265 НК РФ суммы убытков от хищений, виновники которых не установлены, относятся к внереализационным расходам (для целей исчисления налога на прибыль), что должно фиксироваться бухгалтерской записью:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета учета затрат на производство и расходов на продажу списываются недостающие ценности по их фактической себестоимости.

Недостачи сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей, а также похищенных ценностей за счет материально ответственных лиц учитываются по дебету субсчета 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба", при этом на сумму недостачи по учетным ценам делается проводка:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

По решению руководителя организации с виновного лица должна быть взыскана стоимость недостающих ценностей по рыночным ценам. При этом на сумму разницы между стоимостью недостающих ценностей, отнесенной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", и их стоимостью, отраженной на счете 94, делается запись:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей".

По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 "Доходы будущих периодов".

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба") и кредитуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". По мере погашения задолженности кредитуется счет 91 "Прочие доходы и расходы" и дебетуется счет 98 "Доходы будущих периодов".

При погашении недостачи материально ответственным лицом на сумму внесенных платежей делаются проводки:

Дт 50 "Касса" (51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета")

Кт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Недостачи, кроме того, могут быть удержаны из заработной платы. Это отражается записью на соответствующую сумму:

Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

Кт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

2.5.4. Учет товарных потерь вследствие естественной убыли

Особое значение при списании недостач имеет правильное исчисление естественной убыли товаров, то есть нормируемых потерь. Нормы естественной убыли были утверждены приказом Минторга России от 21.05.87 "О нормах естественной убыли продовольственных товаров в торговле", и установлены в процентах к стоимости каждого товара. Данные нормы за последние годы несколько раз отменялись, после чего их действие продлевалось.

Так, письмом ГНС РФ от 24.09.97 № ВП-6-13/675 списание потерь продовольственных товаров от естественной убыли на издержки обращения в торговых организациях было прекращено. Но данный документ Письмом МНС РФ от 06.06.2002 № ВГ-6-02/800 признан утратившим силу. Кроме того, приказом МВЭС и торговли РФ от 19.12.97 № 631 опять же установлено действие норм с 1997 года, действие которого приостановлено Приказом от 17.01.2001 № 8 как не прошедшего государственную регистрацию в Министерстве юстиции РФ.

Нормы были разработаны для:

- продовольственных товаров в розничной сети государственной и кооперативной торговли;
- продовольственных товаров при хранении на складах и базах розничных торговых организаций и организаций общественного питания;
- продовольственных товаров при хранении и отпуске на мелкооптовых базах, хранении и отпуске в кладовых предприятий общественного питания;
- сыров при хранении на распределительных холодильниках торговли;
- продовольственных товаров при транспортировании автомобильным и гужевым транспортом.

Кроме того, вышеуказанным приказом определены нормы потерь от боя стеклянной посуды с пищевыми товарами при транспортировании автомобильным и гужевым транспортом, хранении на складах, базах, в розничных торговых организациях, организациях общественного питания; нормы потерь от боя и ущерблення стеклянной порожней тары при приемке, хранении и отпуске на тарных складах оптовых и розничных торговых организаций, предприятий общественного питания, при погрузке в железнодорожные вагоны (баржи), транспортировании автомобильным и гужевым транспортом.

Нормы естественной убыли являются предельными, они применяются, когда при проверке фактического наличия товаров выявлялась недостача. Естественная убыль списывается в фактически обнаруженных размерах, но не выше установленных норм.

В нормы естественной убыли не включаются: нормируемые отходы, образующиеся при подготовке к продаже колбас, мясокопченостей, рыбы после предварительной разделки; зачистки сливочного масла, крошка карамели, сахара-рафинада, так как они сдаются на переработку и списываются по накладным на их сдачу; потери, образовавшиеся вследствие порчи товаров, повреждения тары, а также разницы между фактическим весом тары и весом тары по трафарету (завес тары).

Не применяются нормы естественной убыли в организациях оптовой торговли:

- по товарам, принятым и отпущенным без взвешивания;
- по транзитным операциям.

При перевозке товаров нормы убыли были установлены в зависимости от расстояния и времени года; при этом недостачи списывались по тем ценам, по которым приходовались товары.

Если недостача находится в пределах норм естественной убыли, то она в фактически выявленных суммах списывается на расходы на продажу:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При выявлении недостачи, превышающей нормы естественной убыли, виновное лицо по которой установлено, в учете делались проводки:

Дт 44 "Расходы на продажу" – на сумму недостачи в пределах норм естественной убыли;

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" – на сумму недостачи сверх норм естественной убыли

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При этом удержания из зарплаты виновного лица отражаются в бухгалтерском учете в обычном порядке по дебету счета 70 в корреспонденции с кредитом счета 73, а погашение им задолженности – по кредиту счета 73 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В случае, если недостача превысила нормы естественной убыли, а удержание предполагается производить в размерах, превышающих себестоимость недостающего товара, в учете, кроме того, на соответствующую разницу делается проводка:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 98-4 "Разница между суммой, подлежащей изысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей".

При этом после внесения виновным лицом соответствующей суммы данная разница включается в состав прибыли, отражаясь по кредиту счета 91 в корреспонденции с субсчетом 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей".

Если виновный в недостаче не установлен, то недостача списывается на убытки организации.

Потери вследствие естественной убыли по месту возникновения можно разделить на потери при транспортировке, потери при хранении и реализации. Нормы естественной убыли при перевозках зависят от вида (группы) товаров; вида транспорта; времени года (теплый или холодный период); расстояний перевозок.

С 4 апреля 2008 года вступили в действие Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 07.09.2007 № 304. Данным документом предусмотрены нормы естественной убыли:

- для разных видов товаров в торговой сети, в том числе розничной;
- продуктов при хранении на складах и базах розничных торговых предприятий и предприятий общественного питания;
- продуктов при хранении и отпуске на мелкооптовых базах, в кладовых предприятий общественного питания;
- свежих фруктов при хранении и дозревании; при рефрижерации и фумигации их бромистым метилом;
- овощей и плодов при кратковременном хранении на базах, складах разного типа в заготовительных пунктах;
- овощей и плодов при длительном хранении на базах и складах разного типа (для разных климатических групп);
- замороженных плодов, ягод и овощей при хранении.

Этим же документом утверждены нормы потерь сухого льда, выработанного в льдогенераторах при хранении в льдохранилищах в зависимости от производительности льдозавода, и нормы потерь от боя стеклянной тары с пищевыми продуктами на складах, базах, в розничных торговых предприятиях и предприятиях общественного питания.

2.5.5. Товарные потери при транспортировке

Сумма товарных потерь вследствие естественной убыли при перевозках определяется исходя из массы товаров (нетто), принятых для перевозки, и нормы естественной убыли.

Естественная убыль не начисляется на товары, принимаемые и отпускаемые без перевеса по массе отправителя (по трафарету), без вскрытия тары; по товарам, реализованным транзитом; по штучным товарам и товарам, списанным в результате боя, лома, порчи.

Потери при перевозках вследствие естественной убыли списываются по покупной стоимости записью:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Недостача, выявленная при приемке товаров (и превышающая установленные ранее нормы), оформляется соответствующим актом.

Если разница превышает норму естественной убыли, то поставщику предъявляется претензия, в которой излагается ситуация и выдвигаются требования на возмещение недостачи и, если в договоре были предусмотрены штрафные санкции, предъявляются требования по их оплате.

При этом на сумму недостачи товаров (сверх норм естественной убыли при наличии норм) составляется проводка:

Дт 76-2 "Расчеты по претензиям"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Признание поставщиком предъявленных ему штрафных санкций может быть оформлено на общую их сумму корреспонденцией:

Дт 76-2 "Расчеты по претензиям"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

В случае непринятия поставщиком штрафных санкций подается заявление в арбитражный суд. После решения суда о правомочности выдвинутых требований делается аналогичная проводка (Дт 76-2 Кт 91) на присужденную сумму. Если же суд не признает правильности выставленных штрафных санкций, то проводок по выставленным штрафным санкциям не производится. При отклонении иска судом его суммы (в том числе и недостачи сверх норм естественной убыли) списываются проводкой:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 76-2 "Расчеты по претензиям".

В дальнейшем при оплате поставщиком как недостающих товаров, так и штрафных санкций составляется на сумму поступивших средств бухгалтерская запись:

Дт 51 "Расчетные счета" (50 "Касса", 52 "Валютные счета" — в зависимости от формы оплаты)

Кт 76-2 "Расчеты по претензиям".

Необходимо помнить, что штрафные санкции (штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба) признаются при исчислении налога на прибыль (ст. 250 НК РФ) внереализационными доходами.

Пример. Организация получила товары от поставщика на сумму 11000 тыс. руб., в том числе НДС (10%) - 1000 тыс. руб., что отражено в сопроводительном документе (счете-фактуре).
При приемке товара выявлена недостача товара по отпускным ценам на 100 тыс. руб., в том числе 10 тыс. руб. в пределах норм естественной убыли при перевозках, 90 тыс. руб. - по вине поставщика.
На недостачу товаров по вине поставщика составлен акт. Поставщику предъявлена претензия.
Учет поступления товара по покупным ценам отражается записями:
1. Оприходованы товары на сумму 9900 тыс. руб. (10000 - 100); НДС на полученный товар составляет 990 тыс. руб. (1000 - 10). Отражается задолженность поставщикам согласно счету-фактуре без учета суммы недостачи 10890 тыс. руб. (11000 - 110):

Дт 41 "Товары"	*9900*
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"	*990*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*10890*

2. Выявленная недостача в пределах норм естественной убыли составляет 11 тыс. руб., что отражается проводкой:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	*11*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*11*

3. Предъявление претензии поставщику на недостачу свыше норм убыли, составляющую 99 тыс. руб., фиксирует в учете запись:

Дт 76-2 "Расчеты по претензиям"	*99*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*99*

Таким образом, кредитовый оборот по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по данной хозяйственной операции равен 11000 тыс. руб. (10890 + 11 + 99), что соответствует сумме, выставленной поставщиком к оплате в счете-фактуре.

2.5.6. Товарные потери при хранении и реализации

Нормы естественной убыли при хранении и продаже зависят от различных факторов: от климатической зоны (первая, вторая, третья); видов и групп товаров; времени года; условий хранения и др. Недостачи при этом выявляются в процессе инвентаризации.

Величина данных потерь зависит от нормы естественной убыли, стоимости (массы) проданного (отпущенного) товара за период между инвентаризациями. При этом используется продажная стоимость.

Товарные потери вследствие естественной убыли при хранении и реализации списываются исходя из установленных норм, но не более выявленной суммы недостачи. Нормы не применяются по товарам, принимаемым и отпускаемым без взвешивания (по счету единиц или по массе, указанной на таре).

2.5.7. Нормы естественной убыли на складах

На складах нормы естественной убыли зависят также от сроков хранения товаров. Поэтому при расчете естественной убыли на складах возникает необходимость определить срок хранения товаров, а также правильно рассчитать и выбрать применяемую норму естественной убыли. По большинству товарных групп нормы естественной убыли были установлены в процентах из расчета

хранения товаров в течение месяца. Если они хранятся на складе более месяца, то нормы за весь срок хранения складываются из нормы, установленной для первого месяца хранения, и норм за последующие месяцы хранения. За время неполного последующего месяца хранения потери исчисляются в размере 1/30 месячной нормы за каждые сутки хранения.

> **Например:** макаронные изделия хранятся на складе 2 месяца и 15 дней. Норма естественной убыли одного месяца хранения - 0,03%, за каждый последующий месяц - 0,008%. Норма естественной убыли в этом случае будет складываться таким образом:
> 0,008 х 15 : 30 = 0,004;
> 0,03% + 0,008% + 0,004% = 0,042%.

По отдельным группам товаров, по которым предусмотрено, что они хранятся на складе лишь один месяц, нормы естественной убыли могут слагаться из норм суточного хранения.

> **Например:** баранина мороженая хранится на складе 14 суток. Норма естественной убыли при 3-суточном хранении составляет 0,08%. За каждые последующие сутки хранения (до 10 суток) норма увеличивается на 0,01%, после 10-суточного хранения она увеличивается за каждые сутки на 0,005%. В этой ситуации за весь срок хранения (14 суток) применяется норма естественной убыли в размере 0,17%, которая слагается из нормы при сроке хранения: 3 суток - 0,08%; 10 суток - 0,08% + 0,01% х 7 = 0,15%; 14 суток - 0,15% + 0,005% х 4 = 0,17%.

Учет и хранение товаров на складе может вестись партионным или сортовым способом (см. подраздел 2.7.1 "Учет товаров в местах хранения").

При партионном способе естественная убыль исчисляется по фактическим срокам хранения товаров, которые определяют по партионной карте, на основании даты поступления партии товаров на склад, отпуска товаров, отпуска товара из партии и инвентаризации.

При сортовом способе естественная убыль исчисляется на товары, реализованные за период между инвентаризациями и имеющиеся в остатке на момент проведения инвентаризации на складе (среднего срока их хранения).

Этот срок определяют делением среднего суточного остатка товаров за период между инвентаризациями на однодневный товарооборот за межинвентаризационный период. При этом средний суточный остаток товаров можно рассчитать делением суммы остатков товаров за каждый день на количество дней хранения между инвентаризациями (средняя хронологическая формула). Однодневный же товарооборот определяют делением товарооборота за межинвентаризационный период на количество календарных дней в этом периоде.

Зная средний срок хранения товара, можно найти норму естественной убыли. Сумма естественной убыли товара определяется как процент убыли от количества реализованных товаров с учетом цены товара.

На практике иногда используется упрощенный метод расчета естественной убыли по среднему проценту к товарообороту за период между инвентаризациями: он применим для торговых организаций с достаточно стабильной ассортиментной структурой.

Средняя норма оформляется специальным расчетом и утверждается руководителем организации. Эта норма определяется исходя из потоварных норм делением суммы товарных потерь за период (чем больше период, тем лучше, например, за 3 года) на товарооборот за этот же период (3 года).

2.5.8. Резерв на списание естественной убыли

Товарные потери при хранении и реализации вследствие естественной убыли должны списываться в том месяце, когда проводилась инвентаризация. Поскольку она, как правило, ежемесячно не проводится, то отнесение всей суммы потерь, возникших за межинвентаризационный период (например, за полугодие), на издержки обращения одного месяца было бы неправильно, так как в этом случае искусственно уменьшались бы расходы тех месяцев, в которых не было инвентаризации, и увеличивались бы расходы того месяца, в котором она проводилась. Такое единовременное списание оказало бы влияние на правильность исчисления прибыли за определенный отчетный период.

В связи с тем, что товарные потери вследствие естественной убыли образуются в течение всего межинвентаризационного периода, то и распределяться они должны между всеми месяцами данного периода. Это достигается ежемесячным списанием на издержки обращения плановой суммы таких потерь путем начисления резерва на естественную убыль.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производства на торговых предприятиях, имеющих склады, целесообразно ежемесячно начислять резерв на списание естественной убыли товаров в пределах действующих норм (при их наличии), который формируется на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". Начисление резерва на естественную убыль должно быть отражено в учетной политике. При определении размера данного резерва следует воспользоваться средним процентом товарных потерь по отношению к товарообороту по прошлому периоду, то есть создавать резерв в пределах процента от товарооборота.

Начисление резерва ежемесячно отражается при предлагаемом нами способе записью:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 96 "Резервы предстоящих расходов".

После проведения инвентаризации недостачу товаров, образовавшуюся вследствие естественной убыли, списывают за счет начисленного резерва (на покупную стоимость), что отражается проводкой:

Дт 96 "Резервы предстоящих расходов"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Если учет товаров ведется по продажным ценам (что предусмотрено для предприятий розничной торговли), то делается дополнительная запись на разность между стоимостью товаров по учетным и покупным ценам:

Дт 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Таким образом, со счета 94 недостачи товаров списываются по учетным ценам, а на расходы по организации торговли товарные потери списываются по себестоимости (покупным ценам).

Обычно суммы фактической недостачи товаров вследствие естественной убыли и начисленного резерва не совпадают, поэтому при их списании производят корректировку резерва.

Если недостача товаров вследствие естественной убыли оказалась больше начисленного резерва, то на эту разницу производят его доначисление проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 96 "Резервы предстоящих расходов".

Если недостача товаров вследствие естественной убыли окажется меньше начисленного резерва, то излишне начисленная сумма его списывается на уменьшение издержек обращения составлением исправительной записи методом красного сторно (то есть излишне начисленный резерв сторнируется).

Согласно п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать определенные резервы. Создание резерва на списание естественной убыли товаров может быть предусмотрено для организаций, имеющих склады, на базах овощных и продовольственных товаров, холодильниках и хладокомбинатах (письмо Комитета РФ по торговле от 16.03.93 № 1-435/32-2 по согласованию с Минэкономики и Минфином РФ).

Организации торговли должны в конце отчетного года в случае превышения фактически начисленного резерва над суммой расчета, подтвержденного инвентаризацией, производить сторнировочную запись издержек обращения. Вместе с тем сторнирование в конце года остатка неиспользованного резерва на естественную убыль без проведения инвентаризации (которую провести строго 1 января невозможно) будет нарушением одного из основных принципов бухгалтерского учета – принципа начисления и равномерного распределения затрат по периодам. Следовательно, резерв на естественную убыль, по сути, должен быть переходящим на следующий год и подлежать корректировке только на момент проведения инвентаризации.

2.5.9. Потери от боя стеклянной тары

К нормируемым потерям, также утвержденным приказом Минторга СССР от 02.04.87 № 88 "Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в торговле и инструкций по их применению", отнесены нормы потерь от боя стеклянной тары с пищевыми товарами и порожней стеклянной тары при транспортировке, хранении и отпуске.

Определение предельного размера потерь от боя стеклянной тары с товарами и порожней на складах производится независимо от сроков хранения этих ценностей следующим образом:

- по товарам в стеклянной таре (по каждому виду тары отдельно) на складах оптовых организаций – от полученного и отпущенного количества товаров в стеклянной таре, деленного на два;

– по порожней стеклянной таре (независимо от вида тары) на складах оптовых торговых организаций – от полученного и отпущенного количества стеклянной тары, деленного на два.

Списание недостач товаров в стеклянной таре и порожней стеклянной тары в результате боя в пределах норм (при их наличии) при транспортировании, на складах производится по фактическим размерам на основании специального расчета, но не выше предельных норм.

Списание боя стеклянной порожней тары на тарных складах в пределах норм производится на основании актов о наличии боя и накладной о сдаче битого стекла. При этом данная операция может производиться только после инвентаризации ценностей. Потери от боя стеклянной тары в пределах норм относятся на издержки обращения или на прибыль предприятия в случае отсутствия соответствующих норм:

– по товарам в стеклянной таре – по ценам, по которым товары были оприходованы (вместе с тарой);
– по порожней стеклянной таре – по средним залоговым ценам.

Сверхнормативные потери возмещают материально ответственные лица:

– от боя стеклянной тары с пищевыми товарами – по учетным ценам;
– от боя порожней тары – по средним залоговым ценам.

2.5.10. Учет потерь товаров вследствие боя, лома и порчи

Потери от боя, лома, порчи актируются и списываются за счет виновных лиц. В акте, кроме обязательных реквизитов (наименование, цена, количество, артикул, сорт), указывают причину, виновников потерь и возможности дальнейшего использования испорченных товаров: сдача в утиль, продажа по сниженной цене, сдача в переработку, уничтожение.

Уничтожают испорченные товары в присутствии комиссии во избежание повторного списания и актирования. Сдачу товаров в переработку, утиль и откормочным пунктам оформляют товарно-транспортной накладной. Акты о бое, порче, ломе товаров передают в бухгалтерию для проверки правильности составления, после чего – руководителю для принятия решения, за чей счет списывать образовавшиеся потери.

Так как указанные потери в основном возникают вследствие бесхозяйственности (неудовлетворительных условий хранения, неправильного обращения с товарами при транспортировке, хранении и отпуске), то, как правило, они взыскиваются с виновных лиц. И лишь в тех случаях, когда конкретных виновников в причинении ущерба установить невозможно, потери списываются за счет организации.

Потери от порчи, боя и лома товаров в учете отражаются в общеустановленном порядке.

2.6. Учет переоценки товаров

При переоценке (уценке, дооценке) товаров на оптовых складах изменяется их продажная цена.

Суммы уценки (дооценки) представляют собой разницу между стоимостью остатков товаров по прежним и вновь установленным продажным ценам.

Для предприятий, ведущих учет по покупным ценам, результат переоценки должен отражаться в учете только в случае снижения в течение года цен на товары либо морального устаревания ценностей и потери их первоначального качества (согласно п. 62 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ). Но следует помнить, что ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" не предусматривает проведения переоценок активов, относящихся к средствам в обороте. Вместе с тем отражение в бухгалтерской отчетности материально-производственных запасов по текущей рыночной стоимости, если она ниже стоимости материальных ценностей, принятой к бухгалтерскому учету, влечет за собой образование резервов под снижение стоимости материальных ценностей за счет прочих расходов, при этом на указанную разность составляется запись:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена эта запись, зарезервированная сумма восстанавливается проводкой:

Дт 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

В бухгалтерском балансе сумма резервов отдельно не отражается, а учитывается по соответствующим строкам, уменьшая стоимость материальных ценностей.

2.7. Учет товаров в местах хранения и отчетность материально ответственных лиц

2.7.1. Учет товаров в местах хранения

Учет товара на складе оптового предприятия ведет материально ответственное лицо. Складской учет ведется в натуральных показателях по номенклатурным номерам товаров (тары). Порядок учета товара на оптовом складе может быть различен в зависимости от способа хранения товара и от некоторых факторов, как-то: частота поступлений товаров на склад, совместимость товаров по условиям хранения, их натуральные характеристики, а также объем и ассортимент товаров и т. д. Возможны партионный, сортовой или партионно-сортовой способы.

Сортовой способ учета товара

Сортовой способ учета на складах применяется в том случае, если хранение товаров организовано по наименованию и сортам без учета времени поступления и цены их приобретения (вновь поступившие товары складируются и учитываются вместе со старыми). При этом материально ответственные лица на каждую номенклатуру товара заводят новую карточку складского учета или отводят несколько страниц в товарной книге кладовщика (в зависимости от объема операций по приходу и расходу товаров).

Номенклатуры в данном случае различаются не только по типу и марке товара, но и по сорту, единице измерения, цвету и т. п. (в случае, если по этим признакам необходимо вести отдельный учет). Например, если продаются автомобили, то цвет товара может иметь значение, в то время как цвет пакета молока принципиального значения не имеет и поэтому как идентифицирующий признак не рассматривается.

При сортовом способе хранения экономично используется складская площадь, возможно более оперативное управление остатками товаров, однако трудно выделять товары одного сорта, поступившие по разным ценам.

Так как при сортовом способе учета отдельный аналитический учет по ценам и (или) партиям не ведется, а в условиях свободного рынка товар одного сорта поступает по разным ценам, то выбор товара для реализации осуществляется произвольно. При этом возможно использовать для оценки товаров методы: средней цены, цены единицы запасов, ФИФО (по ценам первых закупок). Соответствующий пример расчета учетной цены различными способами приведен в подразделе 2.4.1 "Аналитический и синтетический учет отгруженных товаров и их реализации со складов оптовых предприятий".

Записи в карточку, книгу (занесение в базу данных, если учет на складе компьютеризирован) делаются на основании любого первичного документа (каждого приходного или расходного) или накопительных ведомостей (при большом объеме записей). Карточки и страницы в товарной книге нумеруются в бухгалтерии и выдаются материально ответственным лицам под расписку в специальном журнале.

На складах с небольшим ассортиментом товаров и незначительным количеством операций материально ответственные лица могут вести учет непосредственно в товарном отчете (при этом карточки и товарные книги не ведутся).

Партионный способ учета товара

При партионном способе учета каждая партия товара на складе хранится отдельно. Под партией понимаются товары, поступившие одновременно по одному транспортному документу. В составе партии могут быть товары как различных сортов, так и наименований. Каждую партию регистрируют в журнале учета поступающих товаров. Порядковый номер регистрации является одновременно номером этой партии. Он указывается в расходных документах рядом с наименованием товара, отпущенного из данной партии.

На каждую партию товара материально ответственное лицо открывает партионную карту (или заводит отдельную запись в базу данных, если учет на складе компьютеризирован) в двух экземплярах: один – для склада, второй – для бухгалтерии. Форматы записей или формы партионных карт и порядок занесения в них информации зависят от вида товара.

Записи в приходной части партионной карты ведут на основании сопроводительного документа к поступившему товару с указанием его номера и даты, номера склада, лица, принявшего товар, поставщика, количества товара (по наименованиям, сортам и ценам), места хранения (по продовольственным товарам – общее количество мест; для непродовольственных – номер каждого товарного места в отдельности).

В расходной части партионной карты указывают дату отпуска товара, номер документа, количество отпущенного товара в натуральных показателях, итог за месяц и остатки товара на конец месяца; при этом подсчет остатков может вестись нарастающим итогом после каждого отпуска.

По непродовольственным товарам записи ведут линейно-позиционным способом по каждому тарному месту (вплоть до конкретной единицы товара, например, при учете ювелирных изделий или продукции, имеющей уникальный заводской номер, используемый в учете). Это усиливает контроль за сохранностью ценностей и предупреждает возникновение пересортицы. С этой же целью рекомендуется указывать номера партий на товарных местах (ящиках, кипах и др.), а на куски тканей выписывать и наклеивать кусковые ярлыки (партионно-кусковой учет). В случае учета по конкретной единице товара используются уникальные заводские номера или при поступлении партии товара к каждому товару прикрепляется ярлык с его индивидуальным номером, который заносится в партионную карту (лист) в момент оприходования товара на склад.

После полной реализации партии партионная карта закрывается материально ответственным лицом. Составляется акт об израсходовании товаров партии, который подписывается товароведом и заведующим складом. Форма акта зависит от вида товара и наличия отклонений от оприходованного количества. Акт с партионной картой и отчетом по товарам и таре материально ответственное лицо передает в бухгалтерию для проверки.

Если при проверке по данной партии выявляется недостача товаров в пределах норм естественной убыли, ее списывают за счет организации, а недостачи сверх норм естественной убыли взыскивают с материально ответственных лиц. Излишки товаров, выявленные при проверке, приходуют.

Партионный учет позволяет определить результаты реализации партии товаров без проведения инвентаризации (по существу, инвентаризация производится локально при закрытии каждой партии). Одновременно данный вид учета усиливает контроль за сохранностью ценностей, способствует снижению товарных потерь. Вместе с тем при партионном способе хранения менее рационально используется складская площадь и отсутствует возможность оперативного управления товарными запасами (в результате хранения определенного вида товаров в разных местах и отражения остатков по ним в нескольких партионных картах).

При партионно-сортовом способе учета товара отдельно хранится каждая партия поступивших на склад товаров. Внутри партии товары для хранения разбираются по сортам. Данный способ применяется в условиях широкого ассортимента хранящихся товаров.

2.7.2. Отчетность материально ответственных лиц

Учет хранения товаров осуществляется материально ответственными лицами (кладовщик, заведующий складом), с которыми заключается соответствующий договор.

Материальная ответственность наступает с момента оприходования поступившего товара на склад на основании приходных товаросопроводи-

тельных документов и длится до момента выбытия, передачи товаров по расходным документам. При любом способе хранения ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании соответствующих приходных и расходных документов. Кроме того, возможно учитывать движение товаров одновременно и в стоимостном измерении.

Материально ответственные лица складов на основании приходных и расходных документов составляют товарные отчеты или сопроводительные реестры сдачи документов. Форма отчетности зависит от специализации предприятия, ассортимента товаров, объема документооборота и организации аналитического учета товаров в бухгалтерии и способа хранения.

Там, где используется оперативный бухгалтерский (сальдовый) метод аналитического учета товаров, в условиях небольшого склада с ограниченным ассортиментом товаров при сортовом способе хранения материально ответственные лица обычно составляют товарные отчеты.

В товарных отчетах указываются поставщики, от которых получены товары за отчетный период, покупатели товаров, даты и номера документов, стоимость товаров по приходной и расходной частям отчета в отдельности по каждому документу. Остаток товаров и тары на начало отчетного периода берут из предыдущего отчета или из инвентаризационной описи. Остаток на конец периода определяется как остаток на начало периода плюс приход товара и тары за вычетом расхода за отчетный период. В конце отчета прописью указывается число приложенных документов. Отчет подписывает материально ответственное лицо.

На некоторых оптовых торговых предприятиях в товарные отчеты вводят дополнительные графы, например: номер и дату документа поставщика и склада, номер партии, стоимость товаров, общее количество товаров по документу и отчету в целом и др.

По продовольственным товарам отчеты составляют по ассортименту, наименованиям, единицам измерения, ценам и количеству товара и тары.

На предприятиях, применяющих количественно-суммовой метод учета, имеющих большой документооборот, составляются сопроводительные реестры, представляющие собой простой перечень документов с указанием их наименований, номеров и количества (отдельно по приходу и расходу).

Экспедиторы составляют отчеты о развозе товаров, полученных на оптовом складе и доставленных покупателям (магазинам). В этом отчете указываются склад, номер и дата документа, номера предприятий-получателей, наименование и количество принятых и сданных товаров, фиксируются недостачи и излишки (необходимо помнить о том, что эти суммы должны быть определены в подписанных заинтересованными сторонами актах). Отчет может быть составлен на основании непосредственно счета-фактуры (или товарно-транспортной накладной) с приложением к нему накладных на товары, переданные покупателям (магазинам).

Сроки представления отчетности в бухгалтерию устанавливаются руководителем предприятия в зависимости от размера предприятия и других конкретных условий (ежедневно, еженедельно и т. п.). Увеличение срока представления отчетности ослабляет контроль за движением товарных запасов, приводит к неравномерной загрузке аппарата бухгалтерии.

Товарные отчеты и сопроводительные реестры составляются в двух экземплярах. Первый экземпляр вместе с первичными документами передается в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, который остается у материально ответственного лица.

Поступившие в бухгалтерию товарные отчеты и первичные документы должны быть в тот же день проверены по форме, по существу и арифметически. При этом бухгалтер должен обращать внимание на реальность начальных остатков, аккуратность и правильность составления документов и самого отчета, наличие всех приложенных документов, своевременность и полноту оприходования товаров или списания их с учета и др. Несвоевременное отражение движения товаров искажает величину товарного остатка и позволяет некоторое время скрывать недостачи и излишки. Обнаруженные при проверке отчетов ошибки исправляются корректурным способом и заверяются подписью бухгалтера и материально ответственного лица. Проверенные и принятые к учету товарные отчеты проходят бухгалтерскую обработку. Сальдо, полученное по данным бухгалтерского учета, сверяют с остатками товаров и тары по товарному отчету.

2.8. Учет товарных запасов в бухгалтерии

Учет товаров ведется на активном счете 41 "Товары", кредитовые обороты которого отражаются в соответствующем журнале-ордере, а дебетовые – в ведомости. Записи в журнале-ордере и ведомости ведут на основании сводных учетных документов (например, товарных отчетов). Аналитический учет товаров в бухгалтерии ведется раздельно по материально ответственным лицам, наименованиям, сортам. При этом могут быть применены различные методы натурально-стоимостного учета товаров.

Сортовой способ бухгалтерского учета

При сортовом способе учет ведется в *карточках количественно-стоимостного учета* по форме № ТОРГ-28 (открываются на каждый сорт, артикул, наименование товара и т. д.), в которых записывается приход, расход и остаток товаров (тары) в количественном и стоимостном выражении на основании первичных документов, представляемых в бухгалтерию материально ответственными лицами: актов приемки, счетов-фактур, товарно-транспортных накладных и других документов. По окончании месяца и на дату инвентаризации в карточках подсчитывают итоги оборотов за месяц, определяют остатки и составляют оборотную ведомость, при этом переносятся месячные итоги по приходу, расходу товара и остатки на конец месяца из карточек. Итоговая строка оборотной ведомости (по сумме) должна быть тождественна оборотам и сальдо синтетического счета 41 "Товары" (по каждому складу в отдельности).

С помощью оборотной ведомости сверяют данные бухгалтерского и складского учета, что подтверждается актом сверки или подписями бухгалтера и материально ответственного лица на оборотной ведомости.

Сальдовый способ бухгалтерского учета

При сальдовом (*оперативно-бухгалтерском*) способе учета материально ответственные лица заносят в базу данных записи или ведут *карточки количест-*

венно-сортового учета. Бухгалтерия же аналитический учет товаров ведет только в суммовом выражении по материально ответственным лицам или по товарным группам. Не реже одного раза в неделю бухгалтер на складе проводит сплошную проверку записей в карточках складского учета (товарных книгах). При этом сопоставляются записи, сделанные материально ответственными лицами в карточках, с данными приходно-расходных документов, представленных в бухгалтерию в качестве приложения к реестру или товарному отчету. Правильность определения остатка товара на день проверки бухгалтер подтверждает проставлением даты проверки и своей подписью в карточках.

На первое число месяца и на день инвентаризации на основании проверенных карточек складского учета составляют сальдовые ведомости по складам и материально ответственным лицам с подсчетом в них промежуточных итогов по товарным группам (для удобства сверки с суммовыми карточками бухгалтерии).

В сальдовой книге записывают остатки по каждому товару в количественном выражении по наименованиям на основе регистров складского учета с указанием цены. Затем определяют общую стоимость товаров. Общий итог по сальдовой ведомости сверяют с товарным отчетом склада и с сальдо счета 41 "Товары".

Партионный способ бухгалтерского учета

Партионный учет товаров в бухгалтерии применяется в том случае, если товар на складе хранится по партиям. Учет ведется на компьютере или в *партионных картах.* Порядок занесения записей в базу данных или в партионные карты такой же, как на складах, только учет ведется не в количественном, а в количественно-суммовом выражении.

В бухгалтерии на каждую партию открывается отдельная карточка. Данные бухгалтерского учета сверяются с товарными отчетами материально ответственных лиц и с партионными картами склада. Расхождения, выявленные при сверке, фиксируют в акте. На начало месяца итоговые данные из партионных карт заносят в оборотную ведомость, которые целесообразно составлять не по отдельным наименованиям и сортам товара, а по отдельной партии в целом с указанием ее номера и суммы. Итог ведомости должен совпадать с данными синтетического счета 41 "Товары".

По мере реализации партий товара бухгалтер без проведения инвентаризации выявляет результаты по партиям (недостачи или излишки товаров). По недостающим товарам рассчитывают и списывают естественную убыль по нормам (при их наличии), засчитывают пересортицы товаров, обнаруженные внутри партии (пересортицы товаров в разных партиях засчитывать запрещается), выявляют окончательные результаты и отражают их на счетах. Недостачи, превышающие установленные нормативы, подлежат взысканию с виновных лиц. Излишки приходуются в доход предприятия.

2.9. Учет тары

На оптовом торговом предприятии может быть сосредоточено большое количество тары под товаром и порожней. Порядок контроля за полным поступлением и правильным оприходованием тары в основном

такой же, что и товаров. Одновременно с проверкой цен на товары определяется правильность цен на тару. Приемка поступившей тары осуществляется на основании счетов-фактур, товарно-транспортных накладных и других сопроводительных документов. Если количество и качество поступившей тары не соответствуют данным сопроводительного документа, то составляется акт в таком же порядке, как и по товарам.

Согласно Основным положениям по учету тары на предприятиях, производственных объединениях и организациях, утвержденным письмом Минфина СССР от 30.09.85 № 166, и Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. 26.03.2007), по согласованию с Госкомцен и ЦСУ СССР, различают несколько категорий тары:

- многооборотная тара (используется многократно, подлежит обязательному возврату поставщику или сдаче тароремонтным организациям (возвратная тара). Гарантией возврата тары является взимаемый поставщиком залог, который возвращается после получения назад порожней тары в исправном состоянии. К возвратной таре могут быть отнесены металлическая и пластмассовая тара (корзины, бочки, бидоны и др.), деревянная тара (ящики, бочки и др.), стеклянная тара (бутылки, банки и др.), картонная тара (ящики из гофрированного и плоского склеенного картона и др.), тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.), а также специальная тара, т. е. тара, специально изготовленная для затаривания определенной продукции (товаров);
- тара однократного использования.

Кроме того, в торговом предприятии должен быть предусмотрен раздельный учет тары, которая:

- оприходована на основании товаросопроводительных документов поставщиков;
- не включена в товаросопроводительные документы поставщика, а оприходована с составлением акта и оценкой торговым предприятием;
- относится к основным средствам.

Тара поступает на предприятия торговли в основном вместе с товарами от поставщиков и приходуется на основании сопроводительных документов. Учет тары ведется обычно по ценам приобретения. Тару, не указанную отдельно в документе поставщика и не подлежащую оплате, приходуют на основании соответствующего акта по цене возможной реализации.

Стоимость тары, отпущенной вместе с товаром, указывается в товарно-транспортных накладных, счетах-фактурах и других товарных документах отдельной строкой. Отпуск тары без товара оформляется отдельными товарно-транспортными накладными или другими расходными документами.

Бой, лом и порча тары оформляются актом, при этом причиненный ущерб должен быть взыскан с виновных работников.

Тару учитывают в местах ее хранения и в бухгалтерии оптового предприятия. При этом материально ответственные лица ведут учет тары по коли-

честву, наименованиям, ценам в товарной книге или в карточках, записи в которые производятся на основании первичных документов на поступление и выбытие товара. Все документы на поступление и выбытие тары должны сдаваться в бухгалтерию с товарными отчетами или сопроводительными реестрами документов. В товарных отчетах стоимость поступившей и выбывшей тары указывается по каждому документу в специальной графе.

Проверенные документы служат основанием для отражения поступления и выбытия тары в бухгалтерском учете.

Отметим, что при исчислении налога на прибыль если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с материально-производственными запасами, включена в их цену, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки включается в сумму расходов на приобретение (ст. 254 НК РФ). При этом отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора на приобретение.

Торговые предприятия учет тары (как покупной, так и собственного производства) ведут на активном счете 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя". По дебету этого субсчета отражается оприходование поступившей тары в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а по кредиту – выбытие (списание) тары (при этом дебетуется счет 41 "Товары" и другие счета в зависимости от причин ее выбытия).

Учет движения тары под товарами и тары порожней при наличии большого количества разных видов тары с разными ценами производят по средним учетным ценам, которые устанавливают по отдельным группам тары применительно к ее назначению. При этом разница между ценами приобретения и средними учетными ценами может относиться на счет 42 "Торговая наценка". При очередных инвентаризациях выверяют сальдо по этой разнице и в случае необходимости ее корректируют как результат по операциям с тарой.

Если тару учитывают по средним учетным ценам, то в течение месяца разницу между стоимостью по ценам приобретения и средними учетными ценами можно отражать на счете 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей". По окончании месяца дебетовое или кредитовое сальдо по счету 16 распределяют между выбывшей за месяц и оставшейся в использовании на конец месяца тарой по среднему проценту.

Средний процент определяют по формуле:

$$\text{Средний процент} = \frac{\text{Сальдо на конец месяца по счету 16}}{\text{Сумма выбывшей тары за месяц} + \text{Остаток тары на конец месяца}} \times 100$$

Пример. Предположим, что сальдо на конец месяца по счету 16 составляет 800 д. е.
Стоимость выбывшей за месяц тары 5000 д. е.
Остаток тары на конец месяца определен в размере 1000 д. е.

$$\text{Средний процент} = \frac{800}{5000 + 1000} \times 100 = 13{,}333 .$$

Стоимость разницы, относящаяся

к остатку тары на конец месяца = $\frac{1000 \times 13,333}{100} = 133$.

Сумма разницы, относящаяся

к выбывшей таре за месяц = $\frac{5000 \times 13,333}{100} = 667$.

Для контроля суммируем разницу, относящуюся к остатку тары на конец месяца и относящуюся к выбывшей таре за месяц: 133 + 667 = 800, что соответствует сальдо на конец месяца по счету 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

Списание разниц, относящихся к выбывшей таре, отражают следующими бухгалтерскими проводками.

При дебетовом сальдо счета 16:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

После соответствующих записей по счету 16 будет отражена разница, относящаяся к остатку тары на конец месяца.

По тарным операциям могут иметь место как расходы и убытки, так и доходы. Расходы по операциям с тарой в целях исчисления налога на прибыль на основании ст. 265 НК РФ относятся к внереализационным доходам.

Расходы включают в себя затраты, без которых, как правило, невозможно обойтись (перевозка, погрузка, выгрузка, ремонт и т. п.).

Потери от бесхозяйственного отношения к таре (бой, лом, потери от снижения качества тары и т. п.) составляют убытки.

К доходам по таре относятся: стоимость тары, полученной от поставщиков бесплатно; превышение стоимости тары по сдаточным ценам над стоимостью тары по учетным ценам и др.

Расходы по таре учитываются на счете 44 "Расходы на продажу", а потери и доходы – на счете 91 "Прочие доходы и расходы" как прочие доходы или расходы соответственно.

При журнально-ордерной форме учета по счету 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя" ведется ведомость по дебету и журнал-ордер по кредиту этого счета. Записи делаются на основании товарных отчетов и приложенных к ним документов, отражающих поступление и выбытие тары. На каждый товарный отчет отводится одна строка, по которой отражается приход и расход по корреспондирующим счетам, а также остаток тары на конец отчетного периода.

Аналитический учет тары ведется по материально ответственным лицам, по наименованиям, количеству и стоимости тары. Что касается отражения операций с тарой в синтетическом учете, то его порядок можно представить рядом бухгалтерских проводок.

Поступление тары (вместе с товаром) от поставщика в оптовой торговле фиксируется записью:

Дт 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя"

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При поступлении многооборотной тары часто взимается залог, что отражается в обычном порядке через счета учета денежных средств. При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, эти цены не включаются в базу по НДС, если тара подлежит возврату продавцу.

Возврат тары поставщику или сдача ее соответствующим организациям фиксируется проводкой:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Кт 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя".

Списание недостач от операций с тарой (лом, бой и др.) отражается записью:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя".

Оприходование тары, выявленной по результатам инвентаризации, или тары, поступившей от поставщика без оплаты, считается прочим доходом:

Дт 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожняя"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Ремонт тары по договору силами сторонней организации фиксируется в бухгалтерском учете проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу";

Дт 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость по работам и оказанным услугам"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Внутреннее перемещение тары между отдельными подразделениями торгового предприятия (отдельными секциями склада, различными складами, складом и торговыми помещениями, для организации выездной торговли) находит отражение в аналитическом учете:

Кт 41, субсчет "Тара под товаром и порожняя" (склад 1)

Дт 41, субсчет "Тара под товаром и порожняя" (склад 2).

Тара может быть изготовлена предприятием самостоятельно, при этом ее учет проводится через счет 23 "Вспомогательные производства".

Следует отметить, что вместо счета 41 в учете тарных операций может быть использован счет 01 "Основные средства" в случае удовлетворения условиям отнесения тары к основным средствам.

2.10. Инвентаризация товаров и тары на складах

2.10.1. Общие правила проведения инвентаризации

Инвентаризация товаров и тары на складах торгового предприятия проводится для проверки наличия и состояния товарно-материальных ценностей. При этом выявляется соответствие фактического наличия товаров и тары на момент инвентаризации их остаткам по данным бухгалтерского учета. Помимо обеспечения сохранности ценностей и проверки правильности организации материальной ответственности инвентаризация решает задачи контроля учетных данных по товарам и таре, их реального отражения в балансе; а также посредством инвентаризации выявляются неиспользуемые, залежалые товары, продукция устаревших фасонов и моделей и т. п.

Основными этапами инвентаризации являются:

1. Проверка фактического наличия товаров.

2. Документальное оформление результатов инвентаризации.

3. Принятие хозяйственных решений на основании результатов инвентаризации.

Количество инвентаризаций в отчетном году и сроки их проведения устанавливаются организациями самостоятельно, за исключением следующих случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при смене материально ответственного лица (при коллективной материальной ответственности – при уходе в отпуск бригадира и более половины членов бригады);
- при установлении фактов краж, ограблений, хищений, порчи ценностей, злоупотреблений; а также пожара, стихийных бедствий;
- при ликвидации, реорганизации предприятия, передаче имущества в аренду, выкупе, продаже и в других случаях, установленных законодательством.

Инвентаризация непродовольственных товаров на складах и мяса на холодильниках проводится не менее одного раза в год, как правило на 1-е число месяца (и не ранее 1 октября), остальных продовольственных товаров – не менее двух раз в год.

Рекомендуется проводить по две-три выборочные инвентаризации по наиболее ценным, пользующимся повышенным спросом товарам, а также по товарам, по которым имеются сверхнормативные запасы. Если при выборочных проверках будут установлены расхождения с данными бухгалтерского учета, то проводится внеочередная инвентаризация всех товаров, находящихся на складе.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя создается центральная постоянно действующая инвентаризационная комиссия, возглавляемая руководителем или его заместителем в составе: главного бухгалтера, начальников структурных подразделений (служб), представителей общественности. Документ о составе комиссии регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризаций. Центральная инвентаризационная комиссия осуществляет профилактическую работу по обеспечению сохранности ценностей, инструктажи членов рабочих комиссий, организует проведение инвентаризаций, контролирует правильность их проведения, осуществляет выборочные проверки и повторные сплошные инвентаризации (при необходимости), контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций, проверяет правильность определения результатов инвентаризации. Комиссия рассматривает также объяснения материально ответственных лиц, допустивших недостачи (излишки), пересортицу товаров или их порчу, вносит предложения об упорядочении приема, хранения и отпуска товаров, улучшения их учета и контроля за сохранностью ценностей.

Снятие фактических остатков товаров и тары на складе, их сличение с данными бухгалтерского учета проводит рабочая комиссия, назначаемая приказом руководителя предприятия. В ее состав входят представитель администрации предприятия или вышестоящей организации, товаровед, работник бухгалтерии, представитель общественности и материально ответственное лицо. Рабочая комиссия составляет свои заключения по вы-

явленным недостачам и излишкам, вносит предложения по улучшению порядка приема, хранения и отпуска товаров, по улучшению учета и контроля за их сохранностью, участвует в определении окончательных результатов инвентаризации, проверяет правильность расчетов естественной убыли (при наличии норм), зачета пересортиц товаров.

Инвентаризационные комиссии несут ответственность за соблюдение порядка проведения инвентаризации, ее своевременность, полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках товаров и тары и их потребительских признаках, правильное оформление инвентаризационных материалов и своевременную сдачу их в бухгалтерию. За внесение в инвентаризационные описи заведомо неправильных данных с целью сокрытия недостач или излишков ценностей виновные лица привлекаются к ответственности в установленном законом порядке.

К началу инвентаризации бухгалтерия обязана закончить проверку и обработку документов на складе, определить остатки на день инвентаризации по каждому наименованию товара. При этом в местах хранения товары должны быть уложены по наименованиям, сортам, размерам, ценам и т. п. в зависимости от применяемого в организации способа хранения. На товары должны быть заранее составлены ярлыки с необходимыми сведениями о количестве, массе, мере.

Рабочая комиссия перед началом инвентаризации должна опломбировать подсобные помещения и другие места хранения товаров, имеющие отдельные входы и выходы, проверить исправность весоизмерительных приборов, получить от материально ответственных лиц последний товарный отчет, завизировать его, проставив штамп "До инвентаризации", дату и подпись председателя комиссии.

Материально ответственные лица до начала инвентаризации дают расписку в том, что все документы по приходу и расходу ценностей к отчету приложены и сданы в бухгалтерию, что неоприходованных или не списанных в расход ценностей не имеется.

2.10.2. Порядок проведения инвентаризации

Порядок проведения и документального оформления результатов инвентаризации определен в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 13.06.95 № 49.

Комиссия при обязательном участии материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товаров и тары по каждому месту хранения ценностей в отдельности. Товары, находящиеся в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица, проверяют и оформляют описями-актами отдельно, после чего вход в помещение пломбируют и комиссия переходит в следующее помещение.

Инвентаризация товаров проводится в порядке расположения ценностей путем их обязательного пересчета, перевешивания, перемеривания. При явной нецелесообразности перевешивания или пересчета товаров, находящихся в неповрежденных и пронумерованных кипах, ящиках, боч-

ках, допускается внесение этих товаров в описи по спецификации или маркировке, имеющейся на таре. В описи это должно быть оговорено. Причем не менее 10% таких товаров, за исключением тех, которые при распаковке могут испортиться, должно быть подвергнуто обязательной выборочной проверке. При этом если в результате такой проверки будут установлены расхождения со спецификацией или маркировкой, то комиссия обязана полностью вскрыть все места и проверить товар.

Вносить в описи данные об остатках товаров без проверки их наличия (по данным учета или со слов ответственного лица) запрещается. При подготовке большого количества весовых товаров отвесы фиксируют в специальных ведомостях или книгах. После подсчета и сверки итогов с ответственным за ценности лицом данные о качестве товара вносят в инвентаризационную опись. Массу товаров, хранящихся навалом, допускается определять путем обмеров и технических расчетов. Ведомости отвесов и акты обмеров прилагаются к описям.

Для ускорения проведения инвентаризации товаров на складах и заполнения инвентаризационных описей с помощью компьютеров целесообразно использовать ярлыки (кипные карты) и штрих-коды. В ярлыках (кипных картах) с помощью штрих-кодов указывают наименование товара, единицу измерения, артикул, размер, рост, сорт и другие признаки, цену и количество товара. Ярлыки (кипные карты) помещают на видном месте или прикрепляют к кипе. Информация с них считывается в компьютер автоматически с помощью специальных оптических читающих устройств (сканеров).

Члены комиссии проверяют правильность наименования и количества товаров, указанных в ярлыках, после чего в них проставляют регистрационный (порядковый) номер. Ярлыки (кипные карты) подписывают работник, подобравший товар, материально ответственное лицо и председатель комиссии. Сведения о них заносят в инвентаризационную опись. Ярлыки, партионные и кипные карты хранят до выведения окончательных результатов инвентаризации, а затем уничтожают.

2.10.3. Оформление инвентаризационных материалов

Инвентаризационную опись товаров, материалов и тары составляют обычно в двух, а при приеме-передаче – в трех экземплярах. Заполняют опись либо вручную чернилами или шариковой ручкой, либо на компьютере. На каждой странице описи указывается общее количество натуральных единиц (шт., кг, м и т. п.). Исправления в описях должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускаются пропуски незаполненных строк. В последних листах описей пустые строки прочеркиваются. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо.

В конце каждой описи материально ответственные лица оформляют расписку следующего содержания: "Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи № _ по № _, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий

к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении".

В случае смены материально ответственного лица в описи расписываются работник, принявший ценности, и работник, сдавший их.

Товары, поступившие во время инвентаризации, принимают материально ответственные лица в присутствии членов комиссии и приходуют после инвентаризации. Эти ценности оформляются отдельной описью "Материальные ценности, поступившие во время инвентаризации". В данной описи указывают поставщика, дату и номер приходного документа, на котором делается отметка "После инвентаризации" со ссылкой на дату описи.

При длительном проведении инвентаризации на складе с письменного разрешения руководителя товары со склада могут быть отпущены в присутствии членов инвентаризационной комиссии и оформлены отдельной описью "Материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации". В расходном документе делают соответствующую отметку.

Товары, находящиеся на складе на ответственном хранении (не принадлежащие предприятию или поступившие на предприятие без сопроводительных документов), инвентаризуют вместе с собственными и оформляют отдельной описью, в которой делают ссылку на документ, подтверждающий принятие товара на ответственное хранение.

На товары, находящиеся в пути, составляют отдельный акт, в котором указывают наименование и количество товара (по документам бухгалтерского учета), дату отгрузки, перечень и номера отгрузочных документов.

Отдельными описями оформляют наличие неходовых, залежалых и неполноценных, пришедших в негодность товаров. Такие товары должны храниться отдельно.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т. д.). На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

В протоколе рабочей инвентаризационной комиссии отражают результаты инвентаризации, проверки условий хранения и обеспечения сохранности ценностей на складе, отмечают причины порчи товаров и виновных лиц, предоставляют предложения по устранению недостатков, списанию недостач в пределах норм убыли, зачета пересортиц.

Первые экземпляры описей товаров и тары с их перечнем, контрольные ведомости, ведомости отвесов, акты и расчеты обмеров, акты на бой, брак и порчу товаров и другие инвентаризационные материалы передают в бухгалтерию в день окончания инвентаризации. Протокол комиссии с другими документами передают на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии.

2.10.4. Определение результатов инвентаризации

Результаты инвентаризации в 5—10-дневный срок должны быть определены в бухгалтерии предприятия после проверки документов, цен, а также таксировки описей по каждому наименованию товаров и тары в количественно-суммовом выражении. Для этого сопоставляют данные бухгалтерского учета с фактическим наличием товара и тары по описи. На ценности, по которым выявлены расхождения, составляют сличительную ведомость, в ней указываются наименование товара, номенклатурный номер, количество и стоимость по учетным ценам, недостача или излишек. Такая же сличительная ведомость составляется и по таре.

По недостачам, излишкам, пересортицам товаров (тары) материально ответственные лица дают письменные объяснения, которые вместе со сличительной ведомостью рассматриваются постоянно действующей центральной инвентаризационной комиссией и руководителем предприятия.

Комиссия устанавливает характер недостач (излишков) и способ их устранения, возможность зачета пересортиц одноименных товаров, списания суммовых разниц и естественной убыли (при наличии их норм). Недостачи товаров при наличии норм естественной убыли в их пределах списываются за счет расходов предприятия (например, на продажу), при их отсутствии — за счет предприятия; излишки приходуют в доход. Суммовые разницы, возникшие при зачете пересортиц от завышения цен, подлежат возвращению покупателям, а если установить их невозможно, то приходуются в доход предприятия. Суммовые разницы от занижения цен на товары при отпуске и выявленные при инвентаризации недостачи товаров и потери от порчи ценностей подлежат взысканию с виновных лиц или, в случае отсутствия таковых лиц, относят на издержки обращения.

Более подробно определение результатов инвентаризации и их направление списания описано в подразделе 2.5 "Учет товарных потерь".

2.10.5. Порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

По результатам инвентаризации составляются бухгалтерские проводки. Например, оприходование излишков товаров относится в доход предприятия:

Дт 41 "Товары"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Недостача товаров отражается записью:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 41 "Товары".

При этом согласно ст. 250 НК РФ при исчислении налога на прибыль стоимость излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации, относится к внереализационным доходам.

Недостачи могут быть списаны в дальнейшем за счет различных источников. Например, недостачи в пределах норм естественной убыли (при их наличии) относятся за счет начисленного ранее резерва (если он имеет место), что фиксируется записью:

Дт 96 "Резервы предстоящих расходов"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Сверхнормативная убыль относится за счет виновных лиц, что отражается записью:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При отсутствии виновных лиц недостачи сверх норм отражаются:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Более подробно отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете описано в подразделе 2.5 "Учет товарных потерь".

Следует помнить, что списание потерь на издержки обращения возможно лишь в том случае, если действуют нормы естественной убыли.

Нормы на списание потерь продовольственных товаров от естественной убыли на издержки обращения в торговых организациях за последние годы несколько раз отменялись, после чего их действие продлевалось. С 4 апреля 2008 года действуют Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 07.09.2007 № 304.

3. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ

3.1. Задачи и основы организации бухгалтерского учета товаров, тары и товарооборота в розничной торговле

При розничной торговле товар переходит из сферы обращения в сферу потребления и движение товаров завершается у потребителя.

Отметим, что согласно ст. 492 Гражданского кодекса по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Оборот розничной торговли приводится в розничных ценах – фактических продажных ценах, включающих торговую наценку, налог на добавленную стоимость, на основе данных первичных документов: товарноденежного отчета и прилагаемых к нему документов.

Основными задачами бухгалтерского учета на предприятиях розничной торговли являются:

- обеспечение увеличения розничного товарооборота на торговом предприятии; для этого необходимо, своевременно проверяя товарные и кассовые отчеты, обеспечить ежедневную сдачу выручки, контролировать правильность приемки товаров по количеству и качеству, соблюдение интересов предприятия в случае поставки товара ненадлежащего качества своевременным предъявлением претензий к предприятиям-поставщикам;
- контроль наличия товарных запасов на предприятии в соответствии со спросом на потребительском рынке путем анализа при проверке товарных отчетов, инвентаризационных описей и других документов;
- контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей посредством правильной организации материальной ответственности в торговой организации.

Товары, поступающие в розничную торговлю (магазины, палатки, киоски, ларьки и т. д.), учитываются в стоимостном выражении, кроме ювелирных изделий из золота, платины, серебра и драгоценных камней и т. п., которые учитываются по количеству, цене и сумме. Если в магазине введена автоматизированная система продажи товаров населению, то применяется натурально-стоимостная система учета товара (при использовании штриховых кодов).

3.2. Учет поступления товаров

3.2.1. Порядок документального оформления получения и приемки товаров

В розничную торговлю товары для продажи поступают от производственных предприятий, оптовых организаций, от фирм, ведущих внешнюю торговлю, со складов и т. д.

Товары, поступающие на предприятия розничной торговли, должны иметь сопроводительные документы (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, накладные и др.), предусмотренные условиями поставки товаров, а также правилами перевозки грузов. Если товар поступил на предприятие розничной торговли без сопроводительных документов или с их частичным отсутствием, то он принимается комиссией и оформляется приемным актом.

Порядок приемки товаров на станции железной дороги или пристани водного транспорта, доставки их на предприятие розничной торговли и документального оформления этих операций аналогичен порядку, установленному в оптовой торговле и описанному в подразделе 2.3 "Учет поступления товаров".

В основном товар розничные предприятия торговли получают от предприятий-поставщиков. Товары, отпускаемые поставщиками со своих складов и баз, материально ответственные лица розничных предприятий получают по доверенности.

Материально ответственные лица расписываются в приемке товаров в товарно-транспортной накладной, оформленной поставщиком, и отвечают за его сохранность в процессе доставки.

Приемка товаров по количеству и качеству на розничных предприятиях осуществляется в соответствии с действующими нормативными документами на основании сопроводительных документов. При этом правила приемки товаров в розничной торговли такие же, как в оптовой торговле (подраздел 2.3 "Учет поступления товаров"). 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. Документы на импортную продукцию должны содержать отметку учреждений Государственного санитарно-эпидемиоло-гического надзора Российской Федерации о прохождении гигиенической оценки пищевого продукта в установленном порядке. Реализация продуктов питания и продовольственного сырья без наличия указанных документов, подтверждающих их качество и безопасность, запрещается.

Качество пищевых продуктов, поступающих на предприятия продовольственной торговли, проверяется материально ответственными лицами (товароведами, кладовщиками, заведующими или директорами предприятий). Приемку

продуктов начинают с проверки сопроводительных документов, качества упаковки, соответствия пищевых продуктов сопроводительным документам и маркировке, обозначенной на таре (упаковке). Экспертиза нестандартных продуктов, а также недоброкачественных, испорченных продуктов, не требующая специальной медицинской компетентности, осуществляется товароведами или инспекцией по качеству, а при наличии специальных санитарно-эпидемиологических показаний – центрами санэпиднадзора.

Количество принимаемых скоропортящихся и особо скоропортящихся пищевых продуктов должно определяться объемом работающего холодильного оборудования (для хранения данного вида продуктов), имеющегося на предприятии. Тара и упаковка пищевых продуктов должны быть прочными, чистыми, сухими, без постороннего запаха и нарушения целостности.

При приемке продовольственного товара учитывается следующее:

- мясо принимается только при наличии ветеринарного клейма и документа, свидетельствующего об осмотре и заключении ветнадзора;
- птица принимается в предприятия продовольственной торговли только в непотрошеном виде, за исключением дичи;
- запрещается прием яйца без наличия ветеринарного свидетельства на каждую партию яиц о благополучии птицехозяйств по сальмонеллезу и другим зоонозным инфекциям, а также яйца водоплавающей птицы (утиные, гусиные); куриные яйца, бывшие в инкубаторе (миражные), яйца с трещинами ("бой"), с нарушением целости оболочки ("тек"), загрязненные куриные яйца, а также меланж;
- молочные продукты должны приниматься в чистой стеклотаре и в ненарушенной упаковке;
- рыба охлажденная, рыба горячего копчения, кулинарные изделия и полуфабрикаты из рыбы поступают в магазины сразу для реализации; хранение этой продукции на складе запрещено;
- запрещается прием безалкогольных и слабоалкогольных напитков с истекшим сроком реализации, а также напитков в бутылках без этикетки (кроме бутылок с соответствующими обозначениями), с поврежденной укупоркой, осадками и другими дефектами;
- хлеб и хлебобулочные изделия должны приниматься с проверкой качества продукции по органолептическим показателям, масса каждого вида хлебной продукции должна соответствовать стандартам и техническим условиям.

Ткани, поступающие в кипах и кусках, до выпуска в продажу могут перемериваться. Перемеривание проводится комиссией в составе товароведа, представителя общественности и материально ответственного лица. Установленная длина куска ткани проставляется на фабричном ярлыке и подписывается членами комиссии с указанием номера и даты составленного акта. При этом излишки ткани приходуются, а при недостаче ткани предъявляется претензия поставщику.

Товары, поступающие в розничную торговлю, приходуются 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. Особенности оформления приобретения у физического лица отражены в главе 2 "Учет товарных операций в оптовой торговле".

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. Однако необходимо отметить, что в том случае, когда оплата товара производится наличными деньгами (одновременно с приемкой товара или после его реализации), может оформляться в установленном порядке расходный кассовый ордер на имя материально ответственного лица с указанием в графе "Основание": "В подотчет для приобретения товара" и суммы выданных денег прописью.

Товарно-транспортные накладные, акты и другие документы, на основании которых материально ответственные лица приняли товар, вместе с товарными отчетами передаются в бухгалтерию, где их используют для контроля за правильностью оприходования товара и записей в учетные регистры.

3.2.2. Синтетический и аналитический учет поступления товаров

Для учета поступления товаров на предприятиях розничной торговли используется активный счет 41 "Товары", субсчета 41-2 "Товары в розничной торговле", 41-3 "Тара под товаром и порожняя" (в то время как учет товаров в оптовой торговле ведут по другому субсчету – см. раздел 2 "Учет товарных операций в оптовой торговле"). Оборот по дебету этого счета также показывает общую стоимость товаров, поступивших в торговое предприятие, оборот по кредиту – выбытие товаров, дебетовое сальдо отражает остаток товаров на конец отчетного периода.

Учет товаров, принятых на ответственное хранение, на комиссию, ведется аналогично учету их в оптовой торговле.

В розничной торговле товары могут учитываться по покупным или продажным ценам. Если учет ведется по продажным ценам, то разница между покупной и продажной ценами отражается на счете 42 "Торговая наценка".

При поступлении товара делается следующая проводка:

Дт 41-2 "Товары в розничной торговле" – на стоимость товара

Дт 19 "НДС" – на сумму НДС

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Величина торговой надбавки при этом отражается записью:

Дт 41-2 "Товары в розничной торговле"

Кт 42 "Торговая наценка".

При журнально-ордерной форме учета в журнале-ордере № 11 по счету 41-2 систематизируются кредитовые записи, а дебетовые обороты отражаются в ведомости к нему. Эти записи удобнее производить в объединенном учетном регистре, который содержит и кредитовые и дебетовые

обороты. На каждый корреспондентский счет выделяется отдельная графа. Например, могут быть сделаны записи в кредитовой части учетного регистра по дебету счета 41-2 в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 42 "Торговая наценка" и т. д. Кредитуется счет 41-2 в корреспонденции со счетами 90 "Продажи", 45 "Товары отгруженные", 44 "Расходы на продажу" и т. д.

В розничной торговле стеклянная посуда учитывается вместе с товарами на счете 41-2. При этом, если одновременно с товаром предприятие получает тару и возвращает ее поставщику, то на товарно-транспортной накладной указывается "возврат тары" и сумма. На указанную сумму производится зачет расчетов с поставщиком по таре проводкой:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
Кт 41-2 "Товары в розничной торговле".

Все транспортные расходы, возникающие в процессе приобретения товаров, относятся к расходам на продажу, при этом НДС, включенный в счета за оказанные транспортные услуги, отражается на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Если товары от поставщиков поступили в разные торговые точки, а оплата производится по одному платежному документу, то в учетном регистре по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" обороты по дебету счета 41-2 "Товары в розничной торговле" можно дополнительно расшифровать по отдельным торговым точкам или на каждом первичном документе, приложенном к платежному документу, целесообразно указывать торговую точку и стоимость оприходованных товаров. Одновременно в товарном отчете указываются номер и дата платежного документа.

Любой порядок ведения учетных регистров по счетам 41-2 "Товары в розничной торговле" и 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" должен обеспечивать, с одной стороны, контроль за поступлением товаров и своевременным оприходованием их материально ответственными лицами, а с другой – контроль за расчетами с поставщиками.

В розничной торговле поступление товаров и тары от поставщиков оформляется следующими записями.

Оприходование поступивших в магазин товаров и тары от поставщика отражается проводкой на сумму стоимости по покупным ценам; при этом НДС фиксируется отдельно (как в оптовой торговле):

Дт 41-2 "Товары в розничной торговле"
Дт 41-3 "Тара под товаром и порожняя"
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При этом транспортные расходы относятся на издержки также без НДС:

Дт 44 "Расходы на продажу"
Дт 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Когда учет товаров в торговой организации ведется по продажным ценам, на сумму торговой наценки составляется следующая запись:

Дт 41-2 "Товары в розничной торговле"
Кт 42 "Торговая наценка".

Оплата товаров, так же как и зачет предварительной оплаты, отражается аналогично описанному в разделе 2.

Получение товаров через подотчетных лиц проводится аналогично, но через счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами"; приобретение у физических лиц осуществляется и учитывается так же, как в оптовой торговле. Приобретение товара по бартеру отражается в обычном порядке (подраздел 2.4 "Учет реализации товаров"), напомним, что в розничной торговле НДС учитывается теперь отдельно по аналогии с оптовой торговлей.

Учет поступления товаров в розничной торговле, так же как и в оптовой, может вестись с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в случае, если данный способ учета предусмотрен в учетной политике предприятия (порядок отражения операций см. в разделе 2 "Учет товарных операций в оптовой торговле").

3.3. Учет реализации товаров

3.3.1. Синтетический и аналитический учет реализации товаров в розницу

Предприятия розничной торговли реализуют товары за наличный расчет, по расчетным чекам, в кредит с рассрочкой платежа, по договору комиссии.

Объем реализации за наличный расчет определяется суммой денежных средств, полученных от покупателей за проданные им товары. Денежные расчеты с населением производятся с обязательным применением контрольно-кассовых машин. Выручка от покупателей поступает в кассу торгового предприятия, ее размер определяют по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин, зарегистрированных в книге кассира-операциониста (как разница между показаниями счетчиков на конец дня и показаниями счетчиков на начало дня). При этом выручка уменьшается на сумму денег, выданных покупателям из кассы по возвращенным чекам, имеющим разрешительную надпись руководителя и оформленным актом (см. подраздел 6.2 "Организация кассовых операций"). Выручка от реализации сдается кассиром-операционистом кассиру, что отражается в квитанции к приходному кассовому ордеру. Правильность отражения полученной выручки от реализации товаров проверяется сверкой сумм выручки, показанной в кассовом и товарном отчетах.

В соответствии с Федеральным законом "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" от 22.05.2003 № 54-ФЗ в ред. от 27.07.2010 (ранее – Постановлением Совета Министров – Правительства РФ от 30.07.93 № 745 с учетом изменений и дополнений) в ряде случаев (мелкорозничная торговля с ручных тележек, из цистерн, с лотков, из корзин, вразвал овощами и бахчевыми культурами; торговля на рынках, ярмарках, выставках, иных комплексах, за исключением

находящихся там киосков, ларьков, помещений и др.) при осуществлении торговых операций денежные расчеты (ранее до вступления в силу Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ только с населением) могут производиться без применения контрольно-кассовой техники. В этом случае объем реализованных товаров измеряют обычно суммой выручки, сданной продавцами в кассу организации, инкассатору банка или на почту.

Сдача выручки в кассу отражается в учете следующей записью:

Дт 50 "Касса"

Кт 90 "Продажи", субсчет "Выручка".

Торговая выручка может быть слана в банк представителем предприятия по объявлению на взнос наличными или инкассаторам (см. подраздел 6.2 "Организация кассовых операций"). Операция передачи инкассаторам оформляется препроводительной ведомостью. Выручка, переданная инкассатору или на почту (которая будет зачислена на расчетный счет по истечении определенного времени), учитывается следующей бухгалтерской записью:

Дт 57 "Переводы в пути"

Кт 90 "Продажи", субсчет "Выручка.

Одной из форм реализации за наличный расчет является оплата покупателями товаров расчетными чеками банков. Полученные чеки магазины сдают в банк, который и зачисляет соответствующую сумму на счет торговой организации. При расчете чеками делается следующая запись:

Дт 50, субсчет 3 "Денежные документы"

Кт 90 "Продажи", субсчет "Выручка".

При учете товаров по покупным ценам после отражения выручки по счету учета реализации списываются реализованные товары, что фиксируется записью:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж"

Кт 41-2 "Товары в розничной торговле".

Согласно ст. 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

На сумму начисленного НДС составляется проводка:

Дт 90 "Продажи", субсчет 3 "НДС"

Кт 68-2 "Расчеты по налогам и сборам по НДС".

Согласно ст. 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению в течение пяти дней счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Кроме того, следует отметить, что в регионах, где действовал налог с продаж, его сумма также оплачивалась продавцу в составе выручки; этот налог отражался записью на счетах:

Дт 90 "Продажи", субсчет 5 "Налог с продаж"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка", 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" и т. д. и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки".

При использовании покупных цен положительный финансовый результат (не следует забывать о расходах на продажу – см. далее) отражается следующей записью:

Дт 90-9 "Прибыль/убыток от продаж"

Кт 99 "Прибыли и убытки".

Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

Отражение отрицательного финансового результата фиксирует запись по дебету счета 99 в корреспонденции с субсчетом 90-9.

Если в учете используются продажные цены, то реализованные товары списываются в дебет счета 90 "Продажи" на основании товарных отчетов, в которых указывается общая сумма реализованных товаров по розничным ценам. Таким образом, по дебету и кредиту счета 90 "Продажи" отражается стоимость реализованных товаров в одинаковой оценке – по розничным ценам. Суммы по кредиту (на основании отчетов кассира) и по дебету (на основании товарных отчетов) счета 90 "Продажи" должны быть одинаковыми.

Когда в организации используется натурально-стоимостной метод учета товаров, имеется возможность списывать конкретные реализованные товары по конкретным учетным ценам. При учете товаров по продажным ценам целесообразно по каждой партии товаров составлять ведомость с указанием по каждому наименованию покупной и продажной цены и наценки, это позволит списывать конкретную сумму торговой наценки по каждому наименованию реализованного товара.

Когда в организациях розничной торговли не ведется натурально-стоимостной учет реализации или невозможно определить точный ассортимент проданных товаров, возникает необходимость списания торговой наценки косвенным расчетным путем.

3.3.2. Расчет торговой наценки

При учете товаров по продажным ценам торговая наценка является валовым доходом по реализованным товарам. Наиболее распространенными способами расчета валового торгового дохода являются:

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

При способе расчета *по общему товарообороту* валовой доход (ВД) определяют по формуле:

$$ВД = Т \times РН : 100, \text{ где}$$

Т – общий товарооборот;
РН – расчетная торговая надбавка.

В свою очередь, торговая надбавка рассчитывается по формуле:

$$РН = ТН : (100 + ТН), \text{ где}$$

ТН – торговая надбавка в процентах.

Способ расчета валового дохода по общему товарообороту используется в случае применения ко всем товарам одинакового процента торговой надбавки в течение отчетного периода. Если процент торговой надбавки изменялся, то определяют частные товарообороты по каждому периоду с одинаковым процентом торговой надбавки.

В основе расчета валового дохода *по среднему проценту* лежит расчет средней торговой наценки по реализованным товарам. При этом средняя торговая наценка (П) рассчитывается по формуле:

$$П = (ТНн + ТНп - ТНв) : (Т + ОК) \times 100, \text{ где}$$

ТНн – торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода;
ТНп – торговая надбавка на товары, поступившие за отчетный период;
ТНв – торговая надбавка по товарам, выбывшим за учетный период (возврат поставщику, списание);
ОК – остаток товаров на конец отчетного периода.

На основе рассчитанной средней наценки, учитывая товарооборот по продажным ценам, возможно определить валовой доход: ВД = ТхП : 100.

Пример. Остаток товаров на начало месяца составляет сумму 1000 тыс. руб.
Поступило товара за месяц на сумму 10000 тыс. руб.
Остаток товара на конец месяца - 11000 тыс. руб.
Торговая наценка на остаток товара на начало месяца - 800 тыс. руб.
Торговая наценка по поступившим за месяц товарам - 1000 тыс. руб.
Итоговая торговая наценка на товар - 1800 тыс. руб.
Первый способ.
Зная итоговую сумму товара на конец месяца - 11000 тыс. руб. и сумму итоговой наценки на данный товар - 1800 тыс. руб., можно определить средний процент валового дохода или торгового наложения:
1800 : 11000 х 100 = 16,4%.

Допустим, что реализовано товара за месяц на сумму 2500 тыс. руб., тогда остаток товара равен 8500 тыс. руб. В этом случае сумма валового дохода или реализованного торгового наложения составит:

2500 х 16,4 : 100 = 410 тыс. руб.

Второй способ.

Определим торговую наценку по вышеприведенной формуле:

$$\text{Средний процент} = \frac{800 + 1000}{2500 + 8500} \times 100 = 16{,}4\%;$$

$$\text{Торговая наценка} = \frac{16{,}4 \times 2500}{100} = 410 \text{ тыс. руб.}$$

Реализованная торговая наценка списывается методом красного сторно:

Дт 90 "Продажи"

Кт 42-1 "Торговая наценка (скидка, накидка)".

Это связано с тем, что по дебету и кредиту счета учета реализации отражаются реализованные товары в одной и той же оценке (по продажным ценам). Корректировка оценки товаров по дебету счета 90 до реальной цены их приобретения позволяет определить выручку от реализации (валовой доход) товаров. После списания торговой наценки на счете 90 "Продажи" образуется (как и при учете по покупным ценам) кредитовое сальдо, показывающее валовой доход от реализации товаров.

Приведенный способ расчета валового дохода прост, но неточен. Сумма торговой надбавки получается больше или меньше действительной ее величины. Если, например, по сравнению со средним процентом, в числе реализованных, преобладают товары с большим процентом надбавки, а в остатке преобладают товары с меньшим размером надбавки, то сумма валового дохода будет занижена.

Уточняют сумму торговой надбавки при проведении инвентаризации, проставляя против каждого наименования товара размер торговой надбавки в процентах. Умножив торговую надбавку, а вернее ее размер на суммы по каждому наименованию товаров и подсчитав общую сумму по инвентаризационной описи, сопоставляют ее с суммой, отраженной в учете на субсчете 42-1 "Торговая наценка (скидка, накидка)". При этом если фактическая скидка по описи меньше, чем отражено в учете, то разность корректируют сторнировочной записью (красное сторно):

Дт 90 "Продажи"

Кт 42-1 "Торговая наценка (скидка, накидка)".

Что касается расчета валового дохода *по ассортименту товарооборота*, то он используется, если для различных групп товаров применяются различные размеры торговой надбавки. Этот способ предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых состоит из товаров с одинаковой надбавкой.

Валовой доход (ВД) при этом определяется по формуле:

$$ВД = (Т1 \times РН1 + Т2 \times РН2 + ... + Тn \times РНn) : 100, \text{ где}$$

Тn – товарооборот по группам товаров;

РНn – расчетная торговая надбавка по группам товаров.

Наиболее точным по сравнению с методом расчета по среднему проценту является метод расчета валового дохода *по ассортименту остатка товаров*. Но для этого необходимо на конец каждого отчетного месяца проводить инвентаризацию. Следует отметить, что и в розничной торговле можно вести учет товаров и по наименованиям, но для этого при продаже товаров населению в розницу необходимо составлять документы с указанием наименования и количества товаров, что на практике нецелесообразно. Расчет валового дохода по ассортименту остатка товаров определяется по формуле: ВД = ТНп + ТНп - ТНв - ТНк.

3.3.3. Учет продажи населению товаров в кредит

Согласно ст. 488 ГК РФ, если договором купли-продажи предусмотрена оплата товара через определенное время после его передачи покупателю (продажа товара в кредит), покупатель должен произвести оплату в срок, предусмотренный договором. При неисполнении покупателем, получивший товар, обязанности по его оплате в установленный договором купли-продажи срок, продавец вправе потребовать оплаты переданного товара или возврата неоплаченных товаров.

В случае, когда покупатель не исполняет обязанность по оплате переданного товара в установленный договором срок и иное не предусмотрено ГК РФ или договором купли-продажи, на просроченную сумму подлежат уплате проценты со дня, когда по договору товар должен был быть оплачен, до дня оплаты товара покупателем. Договором может быть предусмотрена обязанность покупателя уплачивать проценты на сумму, соответствующую цене товара, начиная со дня передачи товара продавцом. Если иное не предусмотрено договором купли-продажи, с момента передачи товара покупателю и до его оплаты товар, проданный в кредит, признается находящимся в залоге у продавца для обеспечения исполнения покупателем его обязанности по оплате товара.

В кредит продают товары гражданам, постоянно проживающим)или обучающимся в населенном пункте, где находится предприятие, независимо от места нахождения организации, начисляющей им зарплату.

Продажа товаров производится по ценам, действующим на день продажи; при этом последующее изменение цен на проданные товары не влечет за собой перерасчета.

Для покупки товаров в кредит покупатель должен предъявить справку с места работы (учебы) или из органа, назначившего пенсию. Такие справки выдают, как правило, только лицам, которые проработали на постоянной работе не менее 6 месяцев. Перечень категорий лиц, которым справки не выдаются, приведен на оборотной стороне поручения-обязательства (см. далее).

Бланки справок должны быть пронумерованы, храниться и учитываться наравне с документами строгой отчетности. Повторная выдача справок для покупки товаров в кредит производится только после полного расчета за предоставленный по ранее полученной справке кредит на покупку товаров.

Граждане при покупке товаров в кредит заполняют поручение-обязательство (обязательство) в двух экземплярах (см. далее). Первый экземпляр магазин пересылает на место работы (учебы) покупателя (пенсионеру выдается на руки), а второй остается в магазине.

Унифицированная форма № КР-2
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330302
по ОКПО	
ИНН	
Вид деятельности по ОКДП	
Вид операции	

организация

структурное подразделение

ПОРУЧЕНИЕ-ОБЯЗАТЕЛЬСТВО (ОБЯЗАТЕЛЬСТВО)

Номер документа	Дата составления

Справка		Табельный номер	Сумма ежемесячного взноса, руб., коп.	Месяц и год последнего взноса
дата	номер			

Мною, _____
фамилия, имя, отчество

в _____
наименование организации торговли, ее адрес, номер телефона

приобретен товар _____
наименование товара, марка, номер производителя

в кредит с рассрочкой платежа на _____месяцев по розничной цене _____руб. _____коп.
сумма прописью

и с взиманием в пользу организации торговли ____% с суммы предоставленного кредита. Внесено наличными при получении товара _____% стоимости товара в сумме _____руб. _____коп.
сумма прописью

Кроме того, внесено _____% за предоставление рассрочки платежа _____руб. _____коп.
сумма прописью

Итого внесено наличными при получении товара _____
сумма прописью

_____руб. _____коп.

Остальную сумму _____руб. _____коп.
сумма прописью

поручаю _____
наименование и адрес организации , где работает, обучается покупатель, номер телефона

удерживать из моей заработной платы (заработка, стипендии) ежемесячно равными долями по _____руб. _____коп.
сумма прописью

до погашения задолженности с "_____" _____ г. по "_____" _____ г.

Обязуюсь оплатить ежемесячными взносами организации торговли, предоставившей кредит для покупки товаров, _____руб. _____коп
сумма прописью

(для неработающих пенсионеров и покупателей погашение полученного кредита осуществляется или путем внесения наличных денег в кассу организации торговли, или перечислением в порядке безналичных расчетов через кредитные (банковские) организации).

В случае моего увольнения с работы (отчисления из аспирантуры) я обязуюсь очередные платежи вносить в установленные сроки наличными деньгами в кассу организации торговли, предоставившей кредит, или перечислением ей денежных средств в порядке безналичных расчетов через кредитные (банковские) организации. При поступлении на новую работу (учебу) обязуюсь сообщить этой организации торговли наименование организации и ее адрес для пересылки поручения-обязательства (обязательства) на оставшуюся сумму задолженности по новому месту работы (учебы). В случае ее неуплаты в указанные сроки я обязуюсь оплачивать пени в размере 0,5 процента от просроченной суммы за каждый день просрочки.

Если мною будет допущена просрочка оплаты двух очередных взносов, вся сумма непогашенной задолженности, а также пени в размере 0,5 процента от просроченной суммы за каждый день просрочки могут быть взысканы с меня в принудительном порядке независимо от наступления сроков очередных платежей.

Оборотная сторона формы № КР-2

Администрация организации, где работает (обучается) лицо, выдавшая настоящее поручение-обязательство (обязательство) обязана удерживать из его заработной платы (стипендии, пенсии) сумму очередных платежей и перечислять ее на счет
наименование организации торговли (ИНН), предоставившей кредит

Наименование банка (отделение банка) _____
банковские реквизиты

с примечанием:
"В погашение задолженности" _____
фамилия, имя, отчество

за товар, купленный в кредит в _____
наименование организации торговли (ИНН)

по поручению-обязательству (обязательству) № _____от "_____" _____ г.

Лицом, подписавшим поручение-обязательство (обязательство) предъявлен паспорт серии _____№_____, выданный _____
наименование органа, выдавшего паспорт

Домашний адрес: _____
полный адрес с указанием почтового индекса, номера домашнего телефона

Пенсионное удостоверение № _____ выдано _____
наименование органа,

_____ "___" _____ г.
выдавшего пенсионное удостоверение

Документы проверил _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Покупатель _____
подпись

Руководитель организации торговли _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

М.П.

Главный бухгалтер _____ _____
подпись расшифровка подписи

Отметка о погашении долга

Дата	Сумма, руб. коп	Остаток задолженности, руб., коп.	Дата	Сумма, руб., коп.	Остаток задолженности, руб., коп.

Главный (старший) бухгалтер _____ _____
подпись расшифровка подписи

К сведению лиц, вносящих очередные взносы наличными деньгами

При оплате организации торговли, оформившей кредит, очередных взносов наличными деньгами в подтверждение оплаченной суммы требуйте только механического оттиска чека на самом поручении-обязательстве (обязательстве) с помощью контрольно-кассовой машины и подписи кассира.

Любые другие отметки об оплате и исправление суммы на оттиске чека считаются недействительными.

При отсутствии контрольно-кассовой машины в подтверждение выплаченной суммы требуйте только кассовую квитанцию по форме № КО-1, заверенную подписью кассира и печатью организации торговли, предоставившей кредит.

Для отметок об оплате очередных взносов в погашение суммы предоставленного кредита _____

По данному поручению-обязательству (обязательству) платежи погашены полностью

Руководитель организации торговли _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Главный бухгалтер _____ _____
подпись расшифровка подписи

Взнос покупателями в кассу денег оформляется двумя кассовыми чеками: один — на сумму первоначального взноса, а другой — на сумму процентов за кредит.

После отпуска товаров продавцы записывают поручения-обязательства (обязательства) в опись, в которой по окончании дня подсчитывают итоги стоимости проданных в кредит товаров, сумм, внесенных в кассу наличными, и сумм предоставленного кредита.

Вышеуказанные описи вместе с поручениями-обязательствами (обязательствами) сдают в бухгалтерию. Такие описи являются основанием для отражения в учете реализации товаров в кредит. Поручения-обязательства (обязательства) фиксируют в книге регистрации.

Расчеты с покупателями за товары, проданные в кредит, можно учитывать на специально вводимом субсчете 62-4 "Расчеты за товары, проданные в кредит".

Бухгалтерский учет операций и расчетов по продаже товаров в кредит ведется по моменту отпуска товаров, при этом в товарооборот включается вся стоимость списанных товаров.

Сумма первоначального взноса приходуется в кассу (так же как и последующие), а оставшаяся часть стоимости товара (задолженность) учитывается по счету 62, что отражается проводкой:

Дт 50 "Касса"

Дт 62-4 "Расчеты за товары, проданные в кредит"

Кт 90 "Продажи".

Уплаченные за рассрочку платежа покупателями проценты у торговой организации отражаются по-разному в зависимости от использования предприятием кредитов банка на эти цели. Так, когда организация торговли получает кредит в банке, то поступление денег от покупателя отражается проводкой:

Дт 50 "Касса"

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 44 "Расходы на продажу".

Когда торговое предприятие не использует кредиты для реализации товаров с рассрочкой платежа, тогда полученные от покупателя проценты зачисляются в доходы бухгалтерской записью:

Дт 50 "Касса"

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Стоимость реализованных товаров списывается на счет реализации в обычном порядке проводкой:

Дт 90 "Продажи"

Кт 41-2 "Товары в розничной торговле".

При использовании в учете продажных цен составляется также корреспонденция красным сторно на сумму торговой наценки по товарам, проданным в кредит:

Дт 90 "Продажи"

Кт 42 "Торговая наценка".

Ранее, когда торговое предприятие могло определять выручку для целей налогообложения по моменту оплаты (в случае отражения этого в учетной политике), то в этом случае в объем реализации сначала включалась только сумма первоначального взноса покупателей. Остальная часть стоимости товаров, реализованных в кредит, учитывалась в выручке следующих периодов по мере погашения задолженности со стороны покупателей.

Продажа по кредитным картам является разновидностью продажи товаров в кредит.

При этом покупатель заключает соответствующий договор на обслуживание с кредитной фирмой и получает от нее пластиковую карту, которую использует при покупках.

Эмитенты кредитных карт (компании и банки) заключают с торговыми организациями договор о продаже товаров владельцам кредитных карт. В договоре, в частности, указываются порядок авторизации карт, обеспечение магазина необходимыми техническими средствами, условия расчетов за товары и др. К договору прилагается инструкция о порядке обслуживания владельцев кредитных карт.

Авторизация карт, предъявленных в оплату товаров, заключается в проверке наличия обеспечения средств по карте. Одним из ее способов является установление связи (по телефону, компьютерным сетям) с эмитентом карт.

Продажа товаров оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных машинах. Слип заполняется в трех экземплярах под копирку: первый экземпляр вручается покупателю, второй сдается инкассатору, третий передается в бухгалтерию при кассовом отчете. Покупатель расписывается в слипе, подлинность его подписи проверяется работником магазина. В бухгалтерии составляются реестры, в которых указываются число слипов и суммы. Реестры со слипами сдают в банк для зачисления на расчетный счет магазина денежных средств за проданные товары. Учет инкассированных кредитных карт можно вести на счете 57 "Переводы в пути".

3.3.4. Комиссионная продажа товаров

Прием товаров на комиссию и их продажа производятся в соответствии с Правилами комиссионной торговли непродовольственными товарами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 06.06.98 № 569 (ред. от 22.02.2001). Кроме того, следует помнить, что реализация отдельных товаров на условиях комиссии регулируется специальными законодательными актами (в зависимости от принадлежности товаров к той или иной группе).

При приеме товаров на комиссию в обязательном порядке составляется договор комиссии, в соответствии с которым одна сторона – торговая организация (комиссионер) принимает товар на комиссию с целью реализации за вознаграждение, а гражданин или организация (комитент) сдает товар торговому предприятию с целью его розничной продажи. Договор комиссии полностью регулирует отношения между комитентом и комиссионером (пример см. далее)

ДОГОВОР КОМИССИИ

г. _____ 00.00.00

_____, именуемое в дальнейшем "Комиссионер", в лице _____ _____, действующего на основании _____, с одной стороны, и _____, именуемое в дальнейшем "Комитент", в лице _____ _____, действующего на основании _____, с другой стороны, заключили настоящий договор о следующем:

I. Предмет договора

1. Комиссионер принимает на себя обязанность по поручению Комитента совершить от своего имени за вознаграждение следующие сделки: _____.

2. Права и обязанности по сделке, совершенной Комиссионером с третьим лицом, принадлежат Комиссионеру, даже если Комитент был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения.

3. Имущество, проданное или купленное Комиссионером для Комитента, является собственностью Комитента.

II. Обязанности Комиссионера

1. Комиссионер обязуется совершать сделки на условиях, наиболее выгодных для Комитента.

2. Комиссионер совершает сделки в соответствии с указаниями Комитента, но вправе отступить от них в следующих случаях:

если сделка совершается на условиях, явно выгодных для Комитента, и нет возможности связаться с ним, либо Комиссионер направил Комитенту запрос, но не получил своевременного ответа;

если, совершая сделку на менее выгодных условиях, чем назначенные Комитентом, он предотвращает наступление еще более невыгодных последствий для Комитента.

Комиссионер должен при первой возможности известить Комитента о сделанных отступлениях от указаний последнего.

3. Комиссионер обязан известить Комитента о наличии непредвиденных обстоятельств, препятствующих заключению сделки на условиях Комитента.

4. Комиссионер несет ответственность за сохранность имущества, переданного ему Комитентом или приобретенного им для Комитента.

5. Комиссионер обязан передать Комитенту все полученное по сделке.

6. Комиссионер ежемесячно представляет Комитенту отчет о ходе исполнения порученного, а также немедленно после исполнения поручения.

III. Обязанности Комитента

1. Комитент обязуется:
принимать от Комиссионера все полученное по поручению в обусловленный срок;
принять на себя обязательства Комиссионера перед третьим лицом;
возместить издержки Комиссионера, понесенные им в связи с исполнением поручения;
своевременно рассматривать отчет Комиссионера и дать ответ в течение _ дней.
Если по истечении _____ дней Комиссионер не получил возражений по поводу отчета, он считается принятым и одобренным.

2. Комитент обязан выплатить Комиссионеру вознаграждение в размере _____% от суммы сделки в течение _____ дней путем перевода денежных сумм на р/с Комиссионера.

IV. Вступление договора в силу и его прекращение

1. Договор вступает в силу с момента его подписания и действует до _____.
2. Комиссионер вправе досрочно прекратить договор только в случае, когда исполнение поручения невозможно либо Комитент нарушает условия договора.
3. Комитент вправе прекратить договор в любое время, уплатив Комиссионеру вознаграждение за фактически совершенные им действия и возместив его расходы по выполнению поручения.

V. Юридические адреса, банковские реквизиты и подписи сторон

_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____

VI. Приложения к настоящему договору

1. Приложение №_____. _____ на _____ стр.
2. Приложение №_____. _____ на _____ стр.

Кроме того, составляется перечень товаров, принятых на комиссию, который является приложением к договору комиссии. Данные документы оформляются в двух экземплярах. Первые экземпляры договора и перечня вручаются комитенту, вторые – вместе с товарным отчетом передаются в бухгалтерию комиссионного магазина.

На комиссию принимаются товары новые и бывшие в употреблении, годные для использования, не требующие ремонта или реставрации, отвечающие санитарным нормам и требованиям. Правила комиссионной торговли содержат перечень товаров, не принимаемых на комиссию, к которым относятся товары, изъятые из оборота, розничная продажа которых запрещена или ограничена, товары, не подлежащие возврату или обмену (парфюмерно-косметические; товары бытовой химии; лекарственные средства; товары для профилактики и лечения заболеваний в домашних условиях; предметы личной гигиены; изделия швейные и трикотажные бельевые и др.).

Товары на комиссию принимаются:

- от граждан по предъявлении паспорта или иного документа, его заменяющего, удостоверяющего личность;
- от юридических лиц по предъявлении накладной, оформленной и выданной в установленном порядке уполномоченному лицу предприятия, и его паспорта или документа, удостоверяющего личность.

При приеме товаров на комиссию на каждый товар прикрепляется товарный ярлык, а на мелкие недорогие вещи (часы, бусы, броши и другие аналогичные изделия) – ценник с указанием номера документа, оформленного при приемке товара и цены. Одновременно дается характеристика состояния товара (новый, бывший в употреблении, степень износа, указываются и другие основные товарные признаки, недостатки), которая излагается в перечне товаров, принятых на комиссию, и товарном ярлыке.

Цена товара согласуется между комиссионером и комитентом и указывается в прилагаемом к договору комиссии перечне товаров, принятых на комиссию, товарном ярлыке или ценнике.

Принятые на комиссию вещи в соответствии с перечнем записываются в реестр (опись), который составляется в двух экземплярах, и передаются материально ответственному лицу для реализации. Материально ответственное лицо, приняв вещи, подписывает оба экземпляра реестра (описи). Первый экземпляр реестра (описи) подлежит передаче вместе с товарным отчетом в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица.

Если товар по вине комиссионера поступил в продажу позднее, чем на следующий день после его приема, комиссионер уплачивает комитенту неустойку в размере, определяемом договором комиссии, но не менее 3% причитающейся комиссионеру суммы за каждый день задержки.

Комитент вправе в любое время потребовать от комиссионера возврата принятого на комиссию, но еще не проданного товара по предъявлении договора комиссии, паспорта или иного документа, его заменяющего, удостоверяющего личность, возместив комиссионеру расходы по хранению товара.

При возврате вещи комитент расписывается в ее получении на оборотной стороне перечня товаров, принятых на комиссию, где одновременно указывается сумма, полученная с него за хранение этой вещи.

Договор, перечень с распиской комитента в получении вещи и товарный ярлык остаются у материально ответственного лица и по реестру (описи) сдаются с товарным отчетом в бухгалтерию.

Плата за хранение регистрируется на отдельном счетчике контрольно-кассовой машины.

Кассир ежедневно на деньги, полученные за хранение вещей, составляет приходную ведомость. В конце дня итоги этой ведомости сверяются с показаниями счетчика контрольно-кассовой машины. На общую сумму, полученную с комитентов за хранение вещей, выписывается приходный кассовый ордер.

Приходная ведомость подписывается руководителем, кассиром и бухгалтером и вместе с приходным кассовым ордером прилагается к кассовому отчету.

Снятие с продажи вещей оформляется соответствующим актом (см. далее), составляемым представителями организации-комиссионера (руководителем, бухгалтером, материально ответственным лицом), с обязательным указанием причин (возврат комитенту, ремонт, химчистка, уценка и др.).

Унифицированная форма № КОМИС-5
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330406
по ОКПО	
ИНН	
Вид деятельности по ОКДП	
Вид операции	

организация

структурное подразделение, комиссионер

Номер документа	Дата составления

АКТ

о снятии товара с продажи

Акт составлен о том, что нами, нижеподписавшимися, сего числа снят с продажи ____

_____ ,
наименование товара

принятого на комиссию по договору № _____ от " __ " _____ г.
по цене реализации _____ руб., _____ коп.
прописью

для _____
указать, для какой цели снят: возврат комитенту, ремонт, химчистка, уценка и др.

Руководитель _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Материально ответственное лицо _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Бухгалтер _____ _____
подпись расшифровка подписи

Порядок и размеры уценки товаров, принятых на комиссию, согласовываются комиссионером и комитентом при заключении договора комиссии.

Способ уведомления комитента о предстоящем вызове и сроки его явки определяются соглашением сторон. При отказе комитента от уценки ему возвращается товар с возмещением комиссионеру расходов по хранению вещи, если это предусмотрено договором.

Проведение оценок товара отражается в прилагаемом к договору перечне товаров, принятых на комиссию, товарном ярлыке и ценнике.

Уценка вещей оформляется актом уценки (см. далее), составляемым комиссионером в одном экземпляре, и фиксируется в перечне товаров, принятых на комиссию. Одновременно в товарном ярлыке, прикрепленном к вещи, проставляются новая цена и дата проведения уценки.

Унифицированная форма № КОМИС-3
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330404
по ОКПО	
ИНН	
Вид деятельности по ОКДП	
Вид операции	

организация

структурное подразделение, комиссионер

Номер документа	Дата составления

АКТ
об уценке

Акт составлен комиссией, которая произвела уценку нижеследующего товара:

Номер		Товар		Договор комиссии		Цена согласно договору комиссии, руб., коп.	Процент уценки	Разница в цене, руб., коп.	Цена после уценки, руб., коп.	Комитент	
по порядку	товарного ярлыка	наименование	код	номер	дата					фамилия, и., о.	подпись
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
				и т. д.							

Члены комиссии:
Комиссионер
(материально ответственное лицо) _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Бухгалтер _____ _____
подпись расшифровка подписи

Печатать с оборотом. Итог и подписи печатать на обороте.

Акт уценки передается материально ответственным лицом с товарным отчетом в бухгалтерию, где на основании акта делается отметка об уценке вещи в перечне (втором экземпляре), учетной карточке и оборотной ведомости.

При продаже вещи комиссионер выписывает товарный чек, в котором указываются номер товарного ярлыка продаваемой вещи, ее наименование и цена реализации.

Чек вручается покупателю для предъявления в кассу и оплаты вещи.

Кассир, получив от покупателя деньги, выбивает на контрольно-кассовой машине кассовый чек и передает его покупателю вместе с товарным чеком, на котором ставит штамп "Оплачено".

Товарные чеки со штампом "Оплачено" фиксируются в реестре договоров и перечней. Если вещи, принятые на комиссию, проданы частично, для расчетов с комитентом составляется справка о продаже вещей, принятых на комиссию, где указываются номер договора, наименование проданных товаров, их количество и сумма к оплате.

Реестр (опись) и справка составляются в двух экземплярах, их итоги сверяются с показателями контрольно-кассовой машины и кассовым отчетом. Товарные чеки с их реестром (описью) и справкой прикладываются к товарному отчету и передаются в бухгалтерию.

После продажи вещей договоры и перечни (вторые экземпляры), справки, заполненные и подписанные бухгалтером, по реестрам, составленным в двух экземплярах, с распоряжением комиссионера о выплате денег передаются в кассу под расписку кассира на втором экземпляре реестра. До расчета с комитентом договоры, перечни и справки хранятся в картотеке кассы.

Выплата денег комитенту за проданную вещь производится не позднее чем на третий день после ее продажи.

Для получения денег комитент предъявляет кассиру договор, перечень и паспорт или иной документ, его заменяющий, удостоверяющий личность. При этом комитент расписывается в договоре (на втором экземпляре) и расходном кассовом ордере. По желанию комитента деньги, вырученные от продажи товара, могут быть перечислены комиссионером по безналичному расчету через банковские учреждения.

В случае совершения комиссионером сделки на условиях более выгодных, чем те, которые указаны комитентом, дополнительная выгода делится между сторонами поровну.

При частичной продаже вещей, принятых на комиссию, выплата комитенту производится на основании справки-распоряжения комиссионера после сверки данных с учетной карточкой (см. далее); при окончательном расчете в кассу передаются договор и перечень.

Договор, перечень, справка, расходный кассовый ордер сдаются с кассовым отчетом в бухгалтерию. Бухгалтер после проверки кассового отчета проставляет на договоре и справке штамп "Погашено".

Ежедневно материально ответственными лицами составляется товарный отчет в двух экземплярах, один из которых сдается в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре.

Унифицированная форма № КОМИС-4
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330405
по ОКПО	
организация — ИНН	
структурное подразделение	
Вид деятельности по ОКДП	
Вид операции	

Номер документа	Дата составления

СПРАВКА

о продаже товаров, принятых на комиссию

по договору № _____ от " ____ " _____ г.

Комитент _____
фамилия, и., о.

Номер по порядку	Наименование проданных товаров	Количество, шт.	Цена продажи, руб., коп.	Сумма к оплате комитенту, руб., коп.
1	2	3	4	5
		и т. д.		
			Итого	

Сумма _____ руб., _____ коп.
прописью

Материально ответственное лицо _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

За проданные товары выдать комитенту деньги в сумме _____ руб., _____ коп.
прописью

Главный (старший) бухгалтер _____ _____
подпись расшифровка подписи

Комиссионер _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Деньги выданы комитенту:
по расходному кассовому ордеру № _____ от "___" _____ г.
по платежному поручению № _____ от "___" _____ г.

Унифицированная форма № КОМИС-6
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330407
по ОКПО	
организация ИНН	
структурное подразделение, комиссионер Вид деятельности по ОКДП	
Комитент фамилия, имя, отчество, наименование организации ИНН	
Вид операции	

Номер документа	Дата составления

КАРТОЧКА УЧЕТА
товаров и расчетов по договорам комиссии

Дата	Принятый товар		Цена за единицу по договору комиссии, руб., коп.	Поступило		Возвращено		Уценка	
	наименование	код		количество, шт.	сумма, руб., коп.	количество, шт.	сумма, руб., коп.	количество, шт.	сумма, руб., коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
									и т. д.
			Итого						

Продано		Начислено комитенту (сумма), руб. коп	Выплачено		Сальдо на "____" _____ г.				
количество, шт.	сумма, руб., коп.		основание (документ)		сумма, руб., коп.	товаров		задолженность комитенту	
			номер	дата		количество, шт	сумма, руб., коп.	количество, шт	сумма, руб., коп.
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
			X	X					

Документ составил _____ _____ _____

должность подпись расшифровка подписи

К товарному отчету, сдаваемому в бухгалтерию, прикладываются соответствующие документы: договоры и перечни на принятые вещи с их реестром (описью); реестр (опись) на возврат вещей комитентам; товарные ярлыки; товарные чеки со штампом кассы "Оплачено" на проданные вещи с их реестром (описью); справки; акты на уценку и снятие с продажи вещей.

Бухгалтерский учет товаров, принятых на комиссию, ведется на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию", реализация товаров отражается на счете 90 "Продажи", расчеты с комитентами – на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Аналитический учет товаров ведется по материально ответственным лицам, индивидуально по каждой вещи, а расчетов с комитентами – по каждому комитенту. Для аналитического учета товаров и расчетов с комитентами используются договоры комиссии, перечни товаров, принятых на комиссию, и учетные карточки.

Для учета движения принятых на комиссию товаров и расчетов с комитентами бухгалтерия на основании товарных и кассовых отчетов, а также договоров и учетных карточек ведет оборотную ведомость, которая составляется ежемесячно.

Суммы, полученные с комитентов за хранение вещей, отражаются в составе прибыли на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Принятие товаров по договору комиссии оформляется следующей записью:

Дт 004 "Товары, принятые на комиссию".

Списание реализованных, возвращенных товаров, а также уценка товаров отражается проводкой:

Кт 004 "Товары, принятые на комиссию".

Поступление наличных денег в кассу от реализации принятых на комиссию товаров (по продажным ценам) и за хранение фиксируется бухгалтерской проводкой:

Дт 50 "Касса"

Кт 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка" – на сумму выручки за реализованные товары;

Кт 91 "Прочие доходы и расходы" – на сумму платы за хранение товаров.

По реализованным товарам должен быть начислен НДС:

Дт 90 "Продажи", субсчет 3 "НДС"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Списание издержек обращения фиксируется записью:

Дт 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж"

Кт 44 "Расходы на продажу".

Начисление комитентам денег за проданные товары отражается проводкой на стоимость реализованных товаров по продажным ценам за вычетом комиссионного вознаграждения:

Дт 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Выплата денег комитентам отражается в обычном порядке:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Кт 50 "Касса"

Кт 51 "Расчетные счета".

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по субсчетам счета 90 выявляется финансовый результат от реализации товаров, который заключительными оборотами списывается следующей проводкой:

Дт 90 "Продажи", субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж"

Кт 99 "Прибыли и убытки".

Кроме того, комитентам уплачивается неустойка за задержку выплаты средств и поступления товара в торговый зал для продажи (в сумме, предварительно определенной в договоре комиссии), которая относится к прочим убыткам:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы "

Кт 50 "Касса".

В соответствии с Налоговым кодексом РФ с граждан должен удерживаться налог на доходы физических лиц по ставке 13%. Операция удержания налога оформляется записью:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Следует отметить, что выявленные в процессе комиссионной торговли недостачи и порча товара находят отражение на бухгалтерских счетах в обычном порядке (см. ранее).

3.3.5. Отражение в розничном товарообороте стоимости стеклянной посуды

Оборот розничной торговли показывается, включая стоимость стеклянной посуды, проданной населению с товаром, за вычетом стоимости возвращенной населением порожней стеклянной посуды, а также включая стоимость стеклопосуды, принятой от населения в обмен на товар.

Стоимость стеклянной посуды (залоговая) выделяется в сопроводительных товарных документах поставщиков отдельной строкой. Население, купив товар в такой стеклопосуде, имеет право после освобождения из-под товара сдать ее обратно в магазин и получить залоговую стоимость.

В розничных торговых организациях учет стеклянной посуды, находящейся под товарами и порожней, ведется с использованием счета 41-2 "Товары в розничной торговле" по залоговым ценам.

Оплата по залоговым ценам принятой от населения стеклянной порожней посуды осуществляется обычно специальными лицами (приемщиками), которым на эти цели выдаются под отчет денежные суммы.

При этом на выданные под отчет деньги составляется запись:

Дт 71 "Расчеты с подотчетными лицами"

Кт 50 "Касса".

На принятую приемщиками от населения порожнюю стеклянную посуду выписывается накладная, на основании которой делается запись:

Дт 41 "Товары"

Дт 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Сдача порожней стеклянной посуды поставщикам оформляется накладной, выписываемой в двух экземплярах, из которых один передается организации, принявшей порожнюю посуду, а второй сдается при товарном отчете в бухгалтерию.

Так как оборот розничной торговли показывается с учетом стоимости стеклопосуды, принятой от населения в обмен на товар, и за вычетом стоимости возвращенной населением порожней стеклянной посуды, то розничный товарооборот, отраженный на счете 90 "Продажи", должен уменьшаться на стоимость стеклянной посуды, реализованной в отчетном периоде населению с товаром, и увеличиваться на стоимость посуды, принятой от населения в обмен на товары.

Для осуществления корректировки розничного товарооборота на стоимость стеклянной посуды необходимо вести учет движения стеклопосуды по различным ее видам:

- стоимость поступившей от поставщиков стеклянной посуды под товарами;
- стоимость порожней стеклянной посуды, возвращенной поставщикам;
- поступление стеклянной посуды от населения в обмен на товары;
- поступление стеклянной посуды от населения с оплатой через кассу магазина;
- поступление стеклянной посуды от приемного пункта магазина;
- поступление стеклянной посуды от киоска, реализующего напитки с потреблением на месте или в разлив;
- поступление стеклянной посуды от филиалов магазина.

Корректировка розничного товарооборота в потребительской кооперации и в торговых предприятиях, расположенных в районах Крайнего Севера, осуществляется сторнировочной записью по дебету и кредиту счета 90 "Продажи" на стоимость возвращенной населением порожней стеклянной посуды. Торговые предприятия должны корректировать (увеличивать) товарооборот на стоимость посуды, проданной населению и не возвращенной им в торговую сеть. На стоимость этой посуды делается следующая запись:

Дт 90 "Продажи" – на стоимость посуды, возвращенной населением в торговую сеть

Кт 90 "Продажи" – на стоимость посуды, проданной населению и не возвращенной им в торговую сеть.

Данный показатель представляет собой превышение стоимости стеклопосуды, поступившей с товарами, над стоимостью посуды, сданной поставщикам.

3.4. Учет товарных потерь, завеса тары и переоценки товаров

3.4.1. Исчисление и учет естественной убыли товаров на предприятиях розничной торговли

Нормы на списание потерь продовольственных товаров от естественной убыли на издержки обращения в торговых организациях за последние годы несколько раз отменялись, после чего их действие продлевалось. Кроме того, 04.04.2008 вступили в действие Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 07.09.2007 № 304.

Естественная убыль в розничной торговле в отличие от оптовой (см. подраздел 2.5 "Учет товарных потерь") исчисляется только с реализованных товаров (при наличии норм). Оборот по реализации отдельных видов товаров в розничной торговле непосредственно выявить, как правило, невозможно, поскольку аналитический учет товаров по видам обычно не ведется. Поэтому оборот по реализации того или иного товара за межинвентаризационный период определяется расчетным путем на основе показателей товарного баланса, при этом к имеющемуся остатку товара на начало межинвентаризационного периода прибавляют поступления товара за данный период и корректируют на выбытие товара за межинвентаризационный период и остаток товара на конец данного периода.

При этом:

- остаток товара на начало межинвентаризационного периода берется по данным предыдущей инвентаризации;
- количество поступившего товара за межинвентаризационный период определяется по данным приходных документов;
- количество выбывшего товара за межинвентаризационный период отслеживается на основании данных расходных документов;
- остаток соответствующего товара на конец межинвентаризационного периода берется по данным последней инвентаризации.

Определив оборот по реализации того или иного товара за межинвентаризационный период и умножив его на норму естественной убыли, можно получить сумму естественной убыли по данному товару. Рассчитав сумму естественной убыли по каждому товару, можно определить общую сумму естественной убыли по всем товарам, реализованным за межинвентаризационный период. Данный расчет имеет смысл при наличии соответствующих норм.

Более подробно учет товарных потерь рассмотрен в соответствующем разделе при описании оптовой торговли.

3.4.2. Учет завеса тары

Необходимо учитывать потери и излишки, которые могут возникнуть вследствие завеса тары, — разницы между фактической массой порожней тары и ее массой по маркировке. Наличие завеса тары означает, что товара поступило меньше, чем оприходовано. О факте недостачи составляется в двух экземплярах акт о завесе тары, который вместе с товарным

отчетом передается в бухгалтерию (первый экземпляр прилагается к товарному отчету, а второй вместе с рекламационным актом направляется поставщику). При этом может быть составлена проводка:

Дт 76-2 "Расчеты по претензиям"

Кт 41 "Товары".

При списании завеса тары за счет поставщика ему должны быть направлены претензия и акт выявления завеса тары. В остальных случаях завес тары списывают на виновных лиц, что отражается записью:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 41 "Товары".

Акт на завес тары составляется в срок, предусмотренный договором с поставщиком, но не позднее 10 дней после ее освобождения. Если тара из-под влажных товаров (повидло, варенье и т. д.), акт составляется немедленно после ее освобождения. Несмываемой краской на таре делается отметка об актировании завеса, указываются дата и номер акта.

Выявленная при инвентаризации недостача товаров вследствие завеса тары списывается с материально ответственных лиц при условии, что недостающая сумма превышает естественную убыль (при наличии норм).

Акты на завес рыбы и рыбопродуктов (кроме икры) не составляются. Завес тары по этим товарам списывается за счет дополнительной скидки, предоставленной поставщиком.

Завес тары списывают в зависимости от условий договора с поставщиком. При списании за счет поставщика ему направляют претензионное письмо вместе с экземпляром акта о завесе тары.

Если предъявить претензию поставщику невозможно, потери товаров от завеса тары относят на виновных лиц. Лишь в исключительных случаях (когда установить виновных нельзя) потери от завеса тары могут быть списаны за счет торговой организации.

По некоторым товарам поставщики могут предоставлять магазинам специальную скидку на завес тары. При поступлении товаров эту скидку записывают на кредит счета 42 "Торговая наценка" (на аналитический счет "Скидка на завес тары"). По таким товарам акты на завес тары не составляют и претензии поставщикам не предъявляют, а фактический завес тары списывают за счет предоставленной скидки.

Завес тары за счет скидки списывают только в том случае, если при инвентаризации будет выявлена недостача товаров сверх норм естественной убыли. Первоначально списывают сумму полученной скидки на завес тары (за вычетом скидки, относящейся к остатку затаренных товаров), а затем в соответствующей сумме естественную убыль.

После решения руководителя организации о порядке списания завеса тары на стоимость товаров по покупным ценам кредитуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и дебетуются счета: 76-2 "Расчеты по претензиям" – при списании за счет поставщика; 42 "Торговая наценка" (аналитический счет "Скидка на завес тары") – при списании за счет специальной скидки.

Если товары учитывают по продажным ценам, то одновременно на сумму торговой надбавки, относящейся к завесу тары, делается запись:

Дт 98-5 "Разница между покупной и оценочной стоимостью"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При списании потерь от завеса тары за счет виновного лица на стоимость товаров по учетным ценам делается запись:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Следует отметить, что для предотвращения повторных завесов тару, имеющую разницу между фактической массой и маркировочной, помечают.

3.4.3. Учет потерь при подготовке товаров к продаже

В соответствии с Правилами продажи отдельных видов товаров, утвержденными Постановлением Совета Министров – Правительства Российской Федерации от 19.01.98 № 55 (ред. от 27.01.2009) поступающие в торговый зал товары тщательно проверяются по качеству и рассортировываются. Товары до их подачи в торговый зал или иное место продажи должны быть освобождены от тары, оберточных и увязочных материалов, металлических клипс. Загрязненные поверхности или части товара должны быть удалены. Продавец обязан также произвести проверку качества товаров (по внешним признакам), наличия на них необходимой документации и информации, осуществить отбраковку и сортировку товаров. При этом, естественно, образуются отходы, подлежащие списанию.

В соответствии со ст. 14.15 КоАП РФ нарушение установленных правил продажи отдельных видов товаров влечет предупреждение или наложение штрафа: на граждан в размере от 300 до 1500 руб.; на должностных лиц – от 1 тысячи до 3 тысяч руб.; на юридических лиц – от 10 тысяч до 30 тысяч руб.

Ряд товаров возможно приходовать за минусом отходов по установленным нормам (птица без упаковки, колбасные изделия без веревок). В этом случае сумму отходов рассчитывают на документах на поступление товара и списывают за счет дополнительной скидки поставщика или за счет торговой организации (в зависимости от условий, определяемых в договоре). Вместе с тем некоторые отходы (кости и т. д.) реализуются по устанавливаемым торговым предприятием ценам.

Кроме того, ряд отходов сдается в переработку (зачистки жиров и т. д.) специальным организациям, которые оплачивают их по договорным ценам. Зачистки и крошка списываются на основании накладных, по которым они сдаются в переработку.

Предприятия могут уменьшать сумму поступивших товаров на величину нормируемых потерь (при наличии утвержденных норм) с отнесением отходов на счет поставщика или за свой счет. При этом часть потерь может быть возмещена при реализации отходов.

Согласно ст. 254 НК РФ потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном Правительством Российской Федерации порядке, для целей налогообложения приравниваются к материальным расходам (которые относятся к расходам, связанные с производством и реализацией).

При отсутствии норм потери не исключаются из налогооблагаемой прибыли.

Отражение в учете потерь по подготовке товаров к продаже может быть отражено проводкой на примере списания зачисток жира:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – на продажную стоимость зачисток;

Дт 98-4, субсчет "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью" – на сумму торговой надбавки на зачистки;

Дт 44 "Расходы на продажу" – на разность между покупной и продажной стоимостью зачисток

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" – на стоимость зачисток по учетным ценам.

3.4.4. Учет потерь при продаже товаров методом самообслуживания и с открытой выкладкой

В магазинах (секциях и отделах) самообслуживания и с открытой выкладкой, кроме потерь при хранении и реализации товаров, присутствуют потери по причине неполной оплаты товара со стороны покупателей.

Минторгом СССР были установлены нормы списания на данные цели для соответствующих организаций, использующих метод самообслуживания, которые дифференцировались в зависимости от площади магазина, от товарных групп и др. Данные потери списывались так же, как и потери от естественной убыли товаров за счет начисляемого резерва. При этом порядок отражения в учете операций по начислению резерва и списанию потерь был аналогичен порядку списания естественной убыли.

Следует отметить, что при реальности данных потерь прямого указания по списанию их нет в действующих нормативных документах.

3.4.5. Учет переоценки товаров

Розничные торговые предприятия в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ проводят переоценку товаров со снижением цен (товары, потерявшие свое качество, устаревшие фасоны, модели должны переоцениваться). Переоценка товаров отражается на счетах бухгалтерского учета, если в организации учет ведется по продажным ценам.

Учет операций по переоценке товаров в розничной торговле аналогичен учету в оптовой торговле (см. подраздел 2.6 "Учет переоценки товаров"). При стоимостном учете проводят инвентаризацию переоцениваемых товаров. При натурально-стоимостной схеме учета переоценку можно проводить по данным бухгалтерского учета.

3.5. Учет товарных запасов и тары

Товарные запасы в розничной торговле показываются в розничных ценах, в овоще-, картофеле-, фруктохранилищах – в ценах себестоимости или покупных ценах.

В товарные запасы розничной сети включаются:

- товары, имеющиеся в наличии в розничной сети (магазинах, палатках, аптеках, киосках, разносной и развозной сети), а также на базах, складах, овоще-, картофеле-, фруктохранилищах, принадлежащих юридическим лицам, их обособленным подразделениям независимо от форм собственности, числящиеся на их балансе и предназначенные для розничной торговли и общественного питания, в частности: текущего (нормального хранения), обеспечивающие повседневную продажу товаров, а также запасы товаров сезонного хранения (включая картофель, овощи и фрукты, создаваемые для обеспечения торговли по сезонам года) и досрочного завоза в отдаленные и труднодоступные районы;
- товары, закупленные и оплаченные, оставленные на ответственном хранении у поставщиков, а также сданные в переработку;
- товары, принятые на комиссию юридическими лицами, осуществляющими розничную торговлю, от физических и юридических лиц и не проданные на дату наблюдения.

В объем товарных запасов не включаются:

- товары в пути;
- тара всех видов: мягкая, жесткая, стеклянная, как занятая под товарами, так и свободная;
- запасы товаров на складах юридических лиц, их обособленных подразделений, занимающихся заготовительной деятельностью.

3.5.1. Отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении товаров

Получение и реализация товара на розничном предприятии отражаются в товарном отчете по форме № ТОРГ-29 (см. ниже), оформляющем результаты за один или за несколько дней работы, который является основанием для ведения бухгалтерских записей. При использовании в учете продажной цены товаров стоимость списанных реализованных товаров по товарному отчету должна быть равна сумме полученной выручки, которая отражена в кассовой книге.

В адресной части товарного отчета указываются наименование организации, торговой единицы и структурного подразделения, фамилия и инициалы материально ответственного лица, номер отчета, период, за который составляется товарный отчет.

В приходной части товарного отчета фиксируются в стоимостном выражении остаток товаров (на дату составления предыдущего товарного отчета) и поступление товаров и тары по сопроводительным документам. Каждый

приходный документ (источник поступления товаров, номер и дата документа, сумма поступивших товаров) записывается отдельно. Здесь же, в приходной части, рассчитывают общую сумму оприходованных товаров за отчетный период и итог прихода с остатком на начало периода.

В расходной части товарного отчета подсчитывают общую сумму расхода товаров за отчетный период.

Каждому расходному документу отводится отдельная строка.

Материально ответственные лица составляют товарные отчеты в двух экземплярах.

Первый экземпляр отчета вместе с документами, подтверждающими поступление или выбытие товаров, представляется в бухгалтерию организации, а второй с распиской бухгалтера о приеме отчета остается у материально ответственного лица.

Все приходные и расходные документы, на основании которых составляются товарные отчеты, следует располагать в хронологическом порядке.

Нумеруются товарные отчеты последовательно с начала и до конца года с первого номера.

Товарные отчеты материально ответственных лиц, приступивших к работе в течение года, нумеруются с начала их работы.

В тексте и цифровых данных товарных отчетов неоговоренные исправления и подчистки не допускаются. Ошибочные записи зачеркиваются одной чертой, затем надписывается правильный текст или цифровые данные.

Исправление ошибки в товарном отчете должно быть оговорено надписью "Исправлено" и подтверждено подписью ответственного лица и бухгалтера с указанием даты исправления.

Если дата проведения инвентаризации в торговой организации не совпала с установленным периодом отчетности, то составляются два отчета: один – с начала установленного периода до начала инвентаризации, второй – от даты окончания инвентаризации до установленного срока представления товарного отчета.

Например, установленный период отчетности – с 1 по 10 число месяца. Инвентаризация проведена 7 числа. Значит, один товарный отчет составляется с 1 по 7 число, а второй – с 8 по 10.

В товарный отчет, составленный после инвентаризации, остатки товаров и тары записываются из "Инвентаризационной описи товаров, материалов, тары и денежных средств в торговле", форма № инв.-13 (код по ОКУД 0309012).

Товарные отчеты в оптовых организациях могут содержать сведения об остатках, приходе и расходе товаров не только в стоимостном, но и количественном выражении. Кроме того, остатки, приход и расход могут указываться не только в целом, но и по каждому наименованию товаров.

В приходной части товарно-кассового отчета указываются остаток товаров на начало отчетного периода и поступление товаров по датам в хронологическом порядке.

При этом указываются наименование поставщика, номер и дата сопроводительного документа, сумма поступившего товара по каждому поставщику.

В расходной части товарно-кассового отчета отражается сумма выручки по кассе за каждый день отчетного периода в целом по предприятию в хронологическом порядке и суммируется расход (сумма выручки) по организации. Затем рассчитывается остаток товаров на дату составления товарно-кассового отчета.

ТОВАРНЫЙ ОТЧЕТ № 15
за 6—11 декабря 2010 года

Организация: магазин "Альтернатива"
Секция Палатка № 1
Фамилия: Соколова А.П.
(материально ответственное лицо)

№ п/п	Источник поступления	Документ		Сумма (тыс. руб.)		Отметка бухгалтера
		Дата	Номер	41-2 товара	41-3 тары	
	Остаток на 06.12.10.			5000	100	
	Получено:					
1.	От оптовой организации	06.12.	12	8000	70	
2.	От магазина	06.12.	23	1500		
3.	От населения (стеклянная посуда)	06.12.	19	200		
	Итого приход:			9700	70	
	Итого:			14700	170	
	Расход:					
1.	Продано в розницу	11.12		10000	-	
2.	Израсходовано на отпуск др. палатке	11.12		200		
3.	Возврат тары	11.12			70	
	Итого расход			10200	70	
	Остаток на 12.12.10			4500	100	

Приложение из трех документов
Материально ответственное лицо Соколова
Отчет с докум. принят 12.12.2010 Бухгалтер Волофин
Проверил 13.12.2010 Бухгалтер Волофин
С исправлениями согласен и остатки товара и тары
Р 4600 к. _____ подтверждаю:
Материально ответственное лицо Соколова

Пример рассмотрим на основании заполнения товарного отчета.
Наценка на товары, полученные от оптовой организации, составила 25%. Товары от магазина поступили по продажной цене.
На основании данных товарного отчета составляется проводка на сумму оприходованного от оптовой базы товара:
Дт 41-2 "Товары в розничной торговле" 5333
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" 1067
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 6400
При этом сумма торговой наценки также отражается на счетах (25%):
Дт 41-2 "Товары в розничной торговле" 1600
Кт 42-1 "Торговая наценка (скидка, накидка)" 1600
Инвентарная многооборотная) тара, имеющая залоговые цены, приходуется бухгалтерской записью:
Дт 41-3 "Тара под товаром и порожняя" 70
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 70

После оплаты товара рассчитывается НДС в бюджет:
Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *1067*
Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям" *1067*
Оплата стеклянной посуды, принятой от населения, отражается в обычном порядке через счет учета наличных денежных средств:
Дт 41-2 "Товары в розничной торговле" *200*
Кт 50 "Касса" *200*
Оприходование товаров от магазина "Альтернатива" влечет изменение на субсчетах счета 41:
Дт 41-2 "Товары в розничной торговле" *1500*
Кт 41-2 "Товары в розничной торговле" *1500*
Возврат тары оптовой организации отражается проводкой:
Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" *70*
Кт 41-2 "Товары в розничной торговле" *70*
При этом списывается стоимость реализованных товаров записью:
Дт 90 "Продажи" *10200*
Кт 41-2 "Товары в розничной торговле" *10200*
При отражении реализации в обычном порядке начисляется НДС.

Сведения из товарных отчетов в течение месяца группируются в накопительную ведомость. Данные из накопительной ведомости сверяются с соответствующими регистрами по счетам 50 "Касса", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.

В случаях, когда учет товаров ведется по покупным ценам, валовой доход от реализации товаров на счете 42 "Торговая наценка" не отражается. Покупная стоимость товара списывается в дебет счета 90 с кредита счета 41; получение денег за товары отражают по дебету счета 50 "Касса" и кредиту счета 90 "Продажи"; начисление НДС — по дебету счета 90 и кредиту счета 68. Результаты от реализации, отразившиеся на субсчете 90-9 (доход или убыток), ежемесячно списывают на счет 99 "Прибыли и убытки".

На основании проверенных отчетов о движении товаров производятся записи в учетные регистры по счету 41 "Товары", субсчет 41-2 "Товары в розничной торговле". При журнально-ордерной форме учета ведется журнал-ордер № 11 по кредиту счета 41-2 в сочетании с ведомостью по дебету этого счета. Каждому товарному отчету в журнале-ордере отводится одна строка. Оприходование товаров отражается в ведомости по корреспондирующим счетам. После записи в ведомости и журнале-ордере выводится остаток на конец дня, который сравнивается с остатком по товарному отчету.

3.5.2. Учет тары

Порядок документального оформления и учета тары на предприятиях розничной торговли в основном такой же, как и на предприятиях оптовой торговли (см. подраздел 2.9 "Учет тары").

Поступившую тару принимают материально ответственные лица и приходуют в те же сроки, что и товары. При этом проверяется соответствие фактического количества тары количеству, указанному в сопроводительных документах, соответствие качества тары техническим условиям, правильность маркировки и цен.

Деревянная тара, мешки приходуются и учитываются по ценам, указанным в сопроводительном документе (при отсутствии расхождений по качеству) или в акте приемки. При приеме мешков следует учитывать категорию мешков (новые или старые).

Инвентарная тара (фляги, ящики с гвоздями и т. п.), принадлежащая поставщикам, учитывается по залоговым ценам. По этим же ценам она возвращается поставщикам.

Тара, не показываемая отдельно в счетах поставщиков, стоимость которой включена в цену товара, также должна быть оприходована в момент ее поступления с товаром. Такая тара приходуется на основании акта по цене возможной реализации.

Операции по возврату тары поставщикам оформляются товарно-транспортными или расходными накладными.

Материально ответственные лица ведут учет тары в натуральном выражении по наименованиям и ценам в товарных книгах или на оборотной стороне товарного отчета.

Движение тары в суммовом выражении отражается в товарном отчете по отдельной графе. Здесь указывается остаток тары на начало отчетного периода, приход и расход по каждому документу и остаток тары на конец отчетного периода.

Бухгалтерский учет тары ведется на основании проверенных товарных отчетов и приложенных к ним документов на счете 41-3 или на счете 01 "Основные средства" (тары с признаками основных средств) аналогично учету тары в оптовой торговле (см. подраздел 2.9 "Учет тары"). На предприятиях розничной торговли продажа населению порожней тары включается в розничный товарооборот. Выручка отражается по кредиту субсчета 1 "Выручка" счета 90 в корреспонденции со счетом 50 "Касса". Учетная стоимость тары списывается на счет реализации по дебету субсчета 2 "Себестоимость продаж" в корреспонденции со счетом 41-3 "Тара под товаром и порожняя".

3.6. Инвентаризация товаров и тары на предприятиях розничной торговли

Инвентаризация в розничной торговле проводится в сроки, установленные руководителем торгового предприятия, но не реже двух раз в год.

Одновременно с проведением инвентаризации в магазине она осуществляется и в прикрепленных к нему палатках, киосках, павильонах и пр. Если магазин имеет кладовые отделы и секции, филиалы с раздельной материальной ответственностью, то инвентаризацию в них можно проводить отдельно, без закрытия всего магазина.

Перед началом инвентаризации магазин закрывают, обслуживают только покупателей, находящихся в торговом зале. При этом операции с товарно-материальными ценностями прекращаются. Все подсобные помещения пломбируют. Вместе с тем с согласия руководителя и представителя комиссии могут быть отпущены до начала инвентаризации товары первой необходимости для продажи с лотков или в мелкорозничной сети.

Инвентаризация на розничных торговых предприятиях начинается с проверки денежных средств в кассе, а при ее отсутствии — на руках у продавцов. Такую проверку оформляют актом снятия остатков кассы в магазине и фиксируют на титульном листе инвентаризационной описи. Кассир на момент инвентаризации составляет кассовый отчет и передает его для проверки и визирования документов председателю комиссии. Определяют результат по кассе (недостачу, излишек), который отражают в акте.

Председатель комиссии и счетный работник проверяют и визируют товарные отчеты и все приходные и расходные документы, приложенные к нему, и ставят штамп "До инвентаризации". С материально ответственного лица берут подписку приблизительно следующего содержания: "Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи № _ по № _, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении".

Комиссия начинает инвентаризацию с подсобных помещений магазина. В это время в торговом зале члены бригады материально ответственных лиц подбирают и группируют товары по наименованиям, сортам, артикулам, размерам и ценам в порядке, удобном для пересчета, перемеривания. Подготовка товаров к пересчету и перевешиванию производится в присутствии членов комиссии, которые перевешивают, пересчитывают, перемеривают все товары. Нераспакованные товары распаковывают. Если распаковка товара может вызвать понижение его качества, то массу товара определяют по трафарету (по массе брутто) с выборочной проверкой ряда товарных мест. Установленное комиссией фактическое количество товара отражается в инвентаризационной описи – акте.

Товары, имеющие отходы при их подготовке к продаже (колбасные изделия, мясокопчености, битая птица), записываются в инвентаризационную опись с пометкой "очищенные" или "неочищенные". Массу неочищенных товаров указывают в графе "Масса брутто", а очищенных (за минусом отходов по установленным нормам) – в графе "Масса нетто".

Отдельными описями оформляют выявленные при инвентаризации неходовые и залежалые товары, а также тару. Бой, брак, порчу актируют в обычном порядке. Предварительный результат инвентаризации определяют на месте сразу же после ее окончания, сопоставив остатки товаров и тары по товарному отчету с инвентаризационной описью. При выявлении больших расхождений комиссия обязана взять письменное объяснение с материально ответственных лиц, опломбировать магазин и сообщить об этом руководителю торгового предприятия.

Окончательные результаты инвентаризации определяются в бухгалтерии и оформляются сличительной ведомостью результатов инвентаризации товаров, материалов, тары и денежных средств в торговле (в мелкорозничной сети – не позднее следующего дня после ее окончания; по магазинам – в 3-дневный срок).

При выявлении недостачи рассчитывают и списывают по нормам естественную убыль (при наличии норм) и потери (в пределах фактических недостач). С 04.04.2008 действуют Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 07.09.2007 № 304.

Недостача, не перекрытая суммой нормируемых потерь, подлежит взысканию с виновных лиц в установленном порядке. Излишки товаров и тары приходуются с отнесением на доходы предприятия. Результат инвентаризации тары оформляют составлением сличительной ведомости в количественно-стоимостном выражении по каждому виду тары в отдельности.

Со сличительной ведомостью бухгалтер обязан ознакомить материально ответственное лицо под расписку в ведомости.

По распоряжению руководителя выявленная недостача товаров и тары сверх норм естественной убыли в размере, не превышающем среднего месячного заработка работника (каждого члена бригады при коллективной ответственности), взыскивается путем удержания ее из заработной платы работника. Ущерб, превышающий средний месячный заработок работника, взыскивается путем подачи иска в суд, если работник отказался погасить его добровольно.

Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете в розничной торговле соответствует аналогичным операциям в оптовой торговле (см. подраздел 2.10.5 "Порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете").

При инвентаризации в комиссионной торговле размер понесенного ущерба в результате хищения или недостачи товаров определяется по продажным ценам.

Списание суммы недостач товаров в комиссионном магазине, выявленной в результате инвентаризации, отражается записью:

Кт 004 "Товары, принятые на комиссию".

Сумма задолженности комитенту (сумма, указанная в договоре комиссии) выплачивается комитенту и отражается следующей проводкой:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

На разницу между стоимостью товаров по продажным ценам и суммой, подлежащей выплате комитенту, при выявленной недостаче составляется проводка:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 98-5 "Разница между стоимостью товара по продажным ценам и суммой, подлежащей выплате".

Списание недостачи товаров за счет виновных лиц отражается записью на сумму недостачи по продажным ценам:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Сумма поступивших денег в кассу от виновного лица на сумму недостачи товаров но продажным ценам фиксируется проводкой:

Дт 50 "Касса"

Кт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

При этом разница между стоимостью товара, оплаченной виновным лицом, и суммой, выплаченной комитенту, отражается записью:

Дт 98-5 "Разница между стоимостью товара по продажным ценам и суммой, подлежащей выплате"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

4. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ И ТОВАРООБОРОТА В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ

4.1. Задачи и основы организации бухгалтерского учета производства продукции и товарооборота

Предприятия общественного питания могут осуществлять свою деятельность как в торговых залах предприятия, так и за его пределами на основании устава. Они подразделяются на следующие типы: ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная, и т. д., а рестораны и бары – также и на классы (люкс, высший, первый), которые определяются собственником. Подтверждение соответствия предприятий выбранному типу и классу производится органами по сертификации, аккредитованными в установленном порядке Федеральным агентством по техническому регулированию и метрологии.

Для успешного функционирования предприятий общественного питания любого типа и класса требуется рационально организованный бухгалтерский учет и контроль, обеспечивающий получение точных данных выпуска продукции и товарооборота по видам реализации в натуральном и денежном измерениях.

Особенность товарооборота предприятий общественного питания состоит в том, что здесь процессы производства, реализации и потребления продукции тесно связаны между собой. Они происходят ежедневно и совершаются в одном месте – столовой, ресторане, кафе и т. д. Реализуемая продукция общественного питания включается в состав розничного товарооборота.

Бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания, с одной стороны, отражает процессы производства, а с другой – процессы торговли.

Обеспечение сохранности выпускаемой продукции, запасов сырья, других материальных и денежных ресурсов является одной из задач бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания. Для этого в каждом таком предприятии (столовой, кафе, ресторане и т. д.) должен быть организован строгий контроль за движением сырья и продуктов в кладовых и в производстве, правильным установлением торговой наценки и продажных цен на продукцию кухни и кулинарные изделия, своевременным оприходованием выручки и сдачей ее в банк.

На предприятии общественного питания изготавливается готовая продукция (первые, вторые и третьи блюда, горячие и холодные закуски, кулинарные изделия), мясные, овощные и другие полуфабрикаты. Все готовые изделия и полуфабрикаты, выработанные в основных и подсобных производственных цехах предприятия, носят название продукции собственного производства.

Наряду с изготовлением и реализацией продукции собственного производства столовые, рестораны, кафе и другие предприятия общественного питания продают покупателям продукты питания без технологической (горячей и холодной) обработки. Эти продукты принято называть покупными товарами.

В процессе хозяйственной деятельности предприятия общественного питания несут расходы. Эти расходы частично возмещаются торговыми скидками, которые предоставляют поставщики, а значительная часть затрат возмещается специальной наценкой общественного питания.

В общественном питании в противоположность промышленным предприятиям себестоимость отдельных видов продукции не рассчитывается.

Ассортимент и количество продукции, подлежащей выпуску, определяются в предприятиях общественного питания ежедневно с учетом спроса потребителей.

Значительная часть продукции потребляется покупателями непосредственно в обеденных залах. Поэтому выпуск продукции в первичных документах не отражается, ее реализация оформляется кассовыми чеками, абонементными талонами и др. Указанные особенности общественного питания создают необходимость учета объема розничного товарооборота и объема производства.

Издержки обращения и производства (без стоимости сырьевого набора блюд) в предприятиях общественного питания учитываются на счете 44 "Расходы на продажу".

Стоимость сырьевого набора блюд является важной частью общей совокупности издержек, но при планировании и учете к издержкам предприятий общественного питания не относится. Она отражается в производственно-торговом плане обособленно, а поэтому и учитывается отдельно на счете 20 "Основное производство". Такое четкое разграничение двух важнейших элементов продажной цены продукции общественного питания позволяет организовать систематический контроль как за соблюдением сметы издержек, так и за сохранностью сырья, находящегося в производстве (на кухне) в подотчете у материально ответственных лиц.

На дебете счета 20 "Основное производство" отражается стоимость поступившего на кухню сырья (продовольственные товары и полуфабрикаты), а на кредите счета – главным образом стоимость сырья, списанного в расход, как использованного для производства проданной и отпущенной продукции. Сальдо по счету 20 "Основное производство" показывает стоимость нереализованной готовой продукции, остатка необработанного сырья и полуфабрикатов, находящихся в производстве (на кухне).

По окончании процесса производства готовой продукции наступает стадия ее реализации, которая представляет собой завершающий цикл процесса кругооборота хозяйственных средств предприятий общественного питания. В процессе реализации возмещаются затраты, связанные с производством готовой продукции.

Учет продажи собственной продукции и покупных товаров осуществляется в денежном выражении. В количественном выражении (в блюдах) учитывается только обеденная продукция. Этот учет ведется оперативным путем по видам блюд на основании чеков, абонементных талонов, дневных заборных листов и других документов.

На счете 90 "Продажи" отражается сумма товарооборота за отчетный период и выявляется валовой доход столовых, ресторанов, кафе и т. д. При этом по дебету субсчета 90-2 "Себестоимость продаж" учитывается покупная стоимость продовольственных товаров (сырья), израсходованных на приготовление проданной и отпущенной продукции, а также покупная стоимость реализованных товаров, не подвергшихся кулинарной обработке. На субсчете 90-1 "Выручка" по кредиту фиксируется продажная стоимость реализованной и отпущенной продукции и покупных товаров. По дебету субсчета 90-3 "Налог на добавленную стоимость" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам" начисляется НДС. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки".

4.2. Принципы калькулирования продажных цен в общественном питании

4.2.1. Структура продажной цены на готовую продукцию

Цена на продукцию общественного питания в качестве прямых затрат включает только стоимость сырья, остальные ее элементы (издержки и прибыль) отражаются в ее составе косвенно — через торговую надбавку.

В общественном питании продажная цена изделия исчисляется с помощью калькуляции. Калькулирование продажной цены происходит на основании нормативов, установленных сборниками рецептур.

Сборники рецептур блюд кулинарных изделий являются нормативными документами, в которых указаны расход сырья, выход полуфабрикатов и готовых блюд, дана технология их приготовления. Для более полного удовлетворения спроса потребителей повара могут разрабатывать новые рецепты блюд. Новые рецепты должны быть проверены и утверждены вышестоящей организацией. В каждом рецепте сборника даны нормы вложения сырья по массе в граммах и нормы выхода готовых изделий с указанием массы отдельных компонентов (фарша, полуфабрикатов, макарон и т. д.) и массы всего блюда в целом. Нормы расхода специй, соли и зелени в рецептурах блюд не указаны, а приводятся отдельно в расчете на одно блюдо.

Продажные цены рассчитываются в калькуляционной карточке отдельно на каждое блюдо или изделие кухни. Если в сырьевом наборе изменились компоненты и цены на сырье и продукты, то рассчитывается новая продажная цена в следующей свободной графе калькуляционной карточки с указанием в заголовке даты происшедших изменений.

Правильность вычисления цены блюда или изделия подтверждается подписями заведующего производством и лица, составляющего калькуляцию, и утверждается руководством предприятия.

На предприятия общественного питания сырье поступает из различных источников, как правило, по розничным ценам за вычетом торговой скидки. Эта скидка не покрывает всех расходов предприятий общественного питания, связанных с приготовлением пищи, продажей продукции и обслуживанием покупателей. Поэтому при определении цен на реализуемые изделия включается дополнительная наценка общественного питания. Следовательно, продажные цены на изделия, изготовляемые и реализуемые предприятиями общественного питания, образуются из покупной стоимости сырья (полуфабрикатов), торговой скидки и наценки общественного питания. Эта наценка включается в продажную цену изделия путем добавления ее к стоимости сырья.

Торговая наценка и скидка должны покрыть все издержки общественного питания, а также обеспечить получение прибыли.

Следует помнить об уплате налога на добавленную стоимость, который рассчитывается теперь как у предприятий оптовой торговли и учитывается отдельно на соответствующем субсчете счета 19 "Налог на добавленную стоимость". При начислении НДС следует руководствоваться Налоговым кодексом Российской Федерации.

Отметим, что согласно ст. 149 Налогового кодекса РФ не подлежит обложению НДС (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым. Положения настоящего абзаца применяются в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, а также медицинских организаций только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.

4.2.2. Наценки предприятий общественного питания

Согласно п. 4.7 Методических рекомендаций по формированию и применению свободных цен и тарифов на продукцию, товары и услуги, утвержденных Минэкономики РФ 06.12.95 № СИ-484/7-982 на предприятиях общественного питания цены на реализуемые продукцию и товары формируются исходя из свободных отпускных цен или цен закупки на эту продукцию (товары) и единой наценки (вместо торговой надбавки и наценки) или торговой надбавки и наценки.

Размеры наценок на продукцию (сырье), покупные товары, реализуемые предприятиями общественного питания, определяются с учетом возмещения издержек производства, обращения и реализации, НДС, отчисляемого в бюджет (кроме продукции предприятий, освобожденных от уплаты с доходов этого налога), и обеспечения рентабельной работы этих предприятий.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации могут вводить государственное регулирование наценок на продукцию (товары), реализуемую на предприятиях общественного питания при общеобразовательных школах, профтехучилищах, средних специальных и высших учебных заведениях.

4.2.3. Составление калькуляционного расчета на изделия, реализуемые в розницу

Исчисление продажных цен на кухонную продукцию, реализуемую в розницу, производят в калькуляционных карточках отдельно на каждый вид блюда (порцию). Калькуляцию можно составить из расчета стоимости сырья на 100 блюд или на одно блюдо. Продажные цены рассчитываются в калькуляционной карточке отдельно на каждое блюдо или изделие кухни. Перед составлением калькуляции необходимо знать ассортимент выпускаемых блюд, кулинарных изделий, а также нормы закладки сырья по Сборнику рецептур, кроме того, цены на продукты и сырье.

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

- определяется ассортимент блюд (по плану-меню), на которые необходимо составить калькуляционный расчет;
- устанавливаются нормы вложения сырья на каждое отдельное блюдо (на основании сборников рецептур);
- определяются подлежащие включению в калькуляцию продажные цены на сырье;
- исчисляется стоимость сырьевого набора блюда (порции) путем умножения количества сырья каждого наименования на продажную цену и суммирования полученного результата (сырьевой набор конкретного блюда берется из Сборника рецептур, в котором на каждое блюдо показываются следующие данные: наименование продуктов, из которых приготовляется блюдо (порция); норма вложения сырья по массе брутто; норма вложения по массе нетто; норма выхода – масса отдельной порции (блюда) в целом);
- устанавливается продажная цена одного блюда делением продажной стоимости сырьевого набора блюд (порций) на 100.

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

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

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

Покупные товары в буфетах реализуются по розничным ценам (покупная цена с учетом наценки).

4.2.4. Порядок составления плана-меню

Заведующий производством ежедневно составляет план-меню, в котором указываются наименования и номера блюд по технологическим карточкам или по Сборнику рецептур, а также количество намеченных к приготовлению блюд. План-меню составляется накануне дня приготовления кухонной и другой продукции.

Блюда в плане-меню группируются по видам (холодные закуски, первые, вторые, третьи блюда и т. д.). При этом необходимо учитывать фактическое наличие продуктов и сырья в кладовых, спрос покупателей, время года, производственную мощность и т. д. На основе плана-меню и с учетом остатка сырья на производстве (кухне) определяется суточная потребность в продуктах и выписывается требование, которое служит основанием для получения сырья из кладовой.

План-меню и оформленное на его основании требование составляются в одном экземпляре, подписываются заведующим производством и утверждаются руководителем предприятия. На основании плана-меню в бухгалтерии устанавливаются розничные цены на блюда и составляется меню для посетителей. В меню кроме наименования блюда и его стоимости, исчисленной в калькуляции, указывается также масса в готовом виде.

4.3. Учет движения сырья и товаров в кладовой

На предприятиях общественного питания для обеспечения нормальной работы необходимо постоянно иметь запасы сырья и покупных товаров. Они хранятся в специальном помещении – кладовой.

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

Учет сырья и товаров в ценах приобретения без добавления единой наценки следует вести в кладовых предприятий, имеющих в подчинении различные типы подразделений (ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная, магазин-кулинария и т. д.) и классы (люкс, высший и первый). Учет винно-водочных изделий и покупных товаров в кладовой предприятий ведется в ценах приобретения с добавлением торговой наценки.

При отпуске продуктов и товаров из кладовой на производство (кухню), в буфеты и т. д., в которых они должны учитываться с применением единой наценки, продукты и товары в накладных оцениваются в двух ценах: по учет-

ным ценам кладовой для списания с подотчета и по ценам, по которым учитываются и приходуются на производстве, в буфете. Уровень наценок определяется и утверждается самостоятельно руководителем предприятия, если не регулируется местными органами. Помимо этого собственник предприятия может самостоятельно утверждать цены, по которым реализуются изделия. В связи с этим сумма наценки представляет собой разницу между ценой реализации и ценой приобретения, а в учетной политике необходимо предусматривать эту особенность определения наценки.

По документам на поступившие от поставщиков продукты определяется их стоимость в следующих учетных ценах:

- свободных отпускных ценах для расчетов с поставщиками и оприходования продуктов без добавления единой наценки при учете по этим ценам и с добавлением наценок;
- регулируемых розничных ценах для расчетов с поставщиками и оприходования продуктов без добавления единой наценки и с добавлением наценок;
- свободных закупочных ценах для расчетов с поставщиками и оприходования продуктов без добавления единой наценки и с добавлением наценок.

Порядок приемки и документального оформления поступления продуктов и товаров, составление актов и возмещение материальных потерь в общественном питании аналогичен порядку, действующему в предприятиях оптовой и розничной торговли (см. ранее соответствующие разделы). На основании сопроводительных документов: товарно-транспортных накладных, счетов-фактур и других документов материально ответственными лицами осуществляется приемка продуктов и товаров по количеству и качеству. Если товар покупается на рынке или у населения, составляется акт (см. ранее, в разделе 2), в котором приводят подробное изложение хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, количества и цены, а также паспортных данных продавца товара.

4.3.1. Документация операций по отпуску из кладовой сырья, покупных полуфабрикатов, кулинарных изделий и товаров

Из кладовых предприятий общественного питания продукты и товары могут быть отпущены на производство, в буфеты, мелкорозничную сеть и т. д. Продукты отпускаются на производство ежедневно в пределах потребности для изготовления намеченных к выпуску блюд и кулинарных изделий и с учетом имеющихся остатков продуктов от прошлых получений.

Отпуск продуктов и товаров из кладовой на производство осуществляется на основании требований и оформляется накладными, которые подписываются заведующим производством и утверждаются руководителем предприятия.

В накладной указываются: полное наименование, сорт продуктов и товаров, масса или количество, учетные цены кладовой и цена реализации с добавлением единой наценки, если учет в кладовой ведется без добавления единой наценки, а также должна быть отметка о номере сер-

тификата соответствия (или заверенная копия сертификата). Специи и соль отпускаются на производство в той же оценке, как и продукты, так как включаются в себестоимость согласно Сборнику рецептур блюд и кулинарных изделий. На производство (кухню) отпускаются только поименованные в накладной продукты и лишь в тех количествах, которые в ней указаны.

Накладные составляются в двух экземплярах, один вместе с продуктами передается заведующему производством, второй экземпляр кладовщик вместе с товарным отчетом сдает в бухгалтерию.

В накладных на отпуск в буфеты натурального кофе, какао, чая и сахара указываются цены, по которым ведется учет в кладовой, а также учетные цены для буфета, исчисленные из норм закладки и скалькулированной цены стакана чая, какао.

4.3.2. Учет продуктов в кладовой и отчетность материально ответственных лиц

Учет продуктов и товаров ведется методами натурально-стоимостного учета: количественно-суммовым и оперативно-суммовым (сальдовым) — см. ранее.

На предприятиях общественного питания в основном используется сортовой способ хранения, когда поступившие товары присоединяют к имеющимся на складе в остатке товарам таких же наименований и сортов.

Все приходно-расходные документы материально ответственное лицо ежедневно сдает в бухгалтерию предприятия или собственнику вместе с товарным отчетом, в котором раздел о движении тары заполняется при небольшом ассортименте тары (до 10 наименований); в остальных случаях складской учет тары по наименованиям, количеству и учетным ценам осуществляется в товарной книге кладовщика или на карточках количественно-суммового учета. По решению руководителя или собственника предприятия товарные отчеты могут сдаваться в бухгалтерию или собственнику в иные сроки, но не реже одного раза в три дня.

При механизированных формах учета материально ответственное лицо в установленные сроки сдает в бухгалтерию приходные и расходные документы по реестру под расписку на втором его экземпляре, остающемся у него. Определение стоимости продуктов и товаров и полное техническое оформление товарного отчета производятся на ЭВМ.

4.3.3. Синтетический учет движения продуктов и покупных товаров

Бухгалтерский учет наличия и движения товаров, сырья и продуктов питания в кладовых ведут на счете 41, субсчет 41-1 "Товары на складах".

Оприходование товаров, сырья и продуктов питания на склад отражают по дебету субсчета 41-1 в корреспонденции со счетами учета расчетов, денежных средств, производства и других. Списание товаров отражают по кредиту субсчета 41-1 в корреспонденции со счетами производства и других.

Разница между учетной стоимостью и стоимостью приобретения продуктов и товаров при использовании в качестве учетной продажной цены отражается на счете 42 "Торговая наценка", субсчет 42-1 "Торговая наценка (скидка, накидка)".

Бухгалтерия ведет натурально-стоимостной учет продуктов и товаров по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) или количественно-суммовому методу на основании приходных, расходных документов и товарных отчетов материально ответственных лиц по учетным ценам (свободным отпускным, регулируемым розничным и свободным закупочным ценам с применением единой наценки или без применения единой наценки).

Поступление продуктов и товаров от поставщиков в кладовую по ценам приобретения отражается проводкой:

Дт 41-1 "Товары на складах"

Дт 19 "НДС по приобретенным материальным ценностям"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Отражение стоимости приобретенных товаров за наличный расчет и через подотчетных лиц фиксируется записью:

Дт 41-1 "Товары на складах"

Дт 19 "НДС по приобретенным материальным ценностям"

Кт 50 "Касса"

Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Торговые наценки по оприходованным товарам и продуктам показываются в обычном порядке:

Дт 41-1 "Товары на складах"

Кт 42 "Торговая наценка".

Оприходование продукции, изготовленной в собственном производстве, отражается бухгалтерской записью:

Дт 41-1 "Товары на складах"

Кт 20 "Основное производство".

Отпуск продуктов, оприходованных в собственное производство, фиксируется обратной проводкой:

Дт 20 "Основное производство"

Кт 41-1 "Товары на складах".

Отпуск товаров для реализации в буфеты влечет изменение на субсчетах счета 41:

Дт 41-2 "Товары в розничной торговле"

Кт 41-1 "Товары на складах".

Недостачи товаров, обнаруженные при инвентаризации, списываются в обычном порядке:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 41-1 "Товары на складах".

Особенности операций закупки, по списанию потерь, тарных операций и других отражены в предыдущих главах.

4.4. Учет сырья в производстве и учет выпуска продукции

Предприятия общественного питания занимаются не только реализацией, но и организацией производства, в состав которого входят кухни, цехи по выработке полуфабрикатов и т. д., буфеты и мелкорозничная сеть.

Характерная особенность учета производства в общественном питании состоит в том, что продукты приходуются по массе необработанного сырья (массе брутто), полуфабрикаты — по массе нетто, а списание реализованных готовых изделий производится по учетным ценам сырья (этого требует единство оценки сырья на производстве).

Стоимость израсходованного сырья определяется по нормам вложения продуктов, зафиксированным в соответствующих рецептурах блюд, на фактическое количество проданных блюд и кулинарных изделий.

Поступление сырья из кладовой в производство оформляется накладными. Количество требуемого сырья устанавливается на основании плана-меню с учетом суточной потребности и имеющихся в производстве остатков сырья.

Поступившее в производство сырье находится под отчетом у заведующего производством и его заместителя или заведующих цехами (в крупных предприятиях общественного питания), которые несут материальную ответственность за их сохранность и рациональное использование.

Учет сырья в производстве ведется по продажным ценам в разрезе материально ответственных лиц в денежном выражении (по сумме), при этом никаких отклонений от норм в расходовании сырья не допускается. Списание реализованных готовых изделий производится по учетным ценам сырья. Учетные цены берутся из калькуляционных карточек, это обеспечивает списание стоимости израсходованного сырья по тем же ценам, по которым оно было отпущено на производство.

Если учетные цены продуктов в кладовой не совпадают с учетными ценами производства, то в накладной на поступление продуктов на кухню указывают оба вида учетных цен и стоимость продуктов по этим ценам.

Оформление отпуска готовых изделий на раздачу из производства зависит от расположения раздаточной. Когда раздаточная отделена от производства, то отпуск продукции кухни на раздачу оформляют посредством дневных заборных листов. Если же раздаточная совмещена с производством, то допускается составление акта о продаже изделий кухни за наличный расчет в суммовом выражении.

Отпуск продукции из производства в буфеты и мелкорозничную сеть оформляется также заборными листами или накладными. В данных документах обычно указываются цена продажи (по ней изделия реализуются в буфете и других торговых точках) и учетная цена, по которой продукция списывается из подотчета заведующего производством.

Заведующий производством ежедневно составляет отчет о движении продуктов и тары на кухне и сдает его в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, который остается у материально ответственного лица. К отчету прилагаются план-меню и один экземпляр меню.

В бухгалтерском учете предприятий общественного питания сырье при изготовлении блюд списывают на счет 20 "Основное производство".

В дебет счета 20 относят стоимость сырья, поступившего в производство, а в кредит – стоимость сырья, израсходованного на приготовление блюд, стоимость возвращенного сырья из кухни в кладовую, а также списание недостач и потерь продуктов (в установленном законодательством порядке).

Дебетовое сальдо счета 20 показывает стоимость остатков необработанного сырья, а также сырья в полуфабрикатах и в нереализованных готовых изделиях, находящихся на кухне.

Аналитический учет ведется по каждому производству и материально ответственному лицу.

Поступление сырья из кладовой на производство отражается проводкой:

Дт 20 "Основное производство"

Кт 41-1 "Товары на складах".

Списание сырья, израсходованного на приготовление реализованной продукции, учитывается записью:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж"

Кт 20 "Основное производство".

Готовые изделия отпускаются из производства в буфеты и мелкорозничную сеть, что отражается проводкой:

Дт 41-2 "Товары в розничной торговле"

Кт 20 "Основное производство".

Возврат продуктов из кухни в кладовую учитывает запись:

Дт 41-1 "Товары на складах"

Кт 20 "Основное производство".

Таким образом, на предприятиях общественного питания, в отличие от общеустановленного порядка учета производственных затрат, стоимость продуктов (сырья) на счет 44 "Расходы на продажу" не относят.

Для того чтобы получить себестоимость выпущенной продукции, необходимо к стоимости затраченных продуктов прибавить сумму издержек обращения, относящихся к выпущенной продукции. Полученную себестоимость доводят до продажной цены путем соответствующей наценки.

4.5. Учет реализации

Товарооборот предприятий общественного питания отражает в денежной форме объем реализации населению продукции собственного производства и покупных товаров. Основную часть в обороте общественного питания составляет обеденная и другая продукция собственной выработки, произведенная на кухне или в других производственных цехах. Покупные товары являются лишь дополнительным ассортиментом к собственной продукции.

Реализация продукции собственного производства и покупных товаров непосредственно населению или другим потребителям составляет розничный товарооборот.

Учет реализации продуктов собственного производства и покупных товаров ведется на счете 90 "Продажи". При этом кредитовый оборот субсчета 90-1 "Выручка" показывает сумму выручки от продажи продукции собственного производства и покупных товаров.

При учете продуктов по покупным ценам предприятие само устанавливает цену продажи продукции. В этом случае валовой доход определяется как разница между суммами реализованного товара по продажным ценам (субсчет 90-1 "Выручка") и приобретенного по покупным ценам. Продукты (товары) учитываются в общеустановленном порядке на счете 41 "Товары" по покупной стоимости, а все расходы, относящиеся к этим товарам, учитываются на счете 44 "Расходы на продажу".

Реализованные продукты (товары) списываются в дебет субсчета 90-2 "Себестоимость продаж" по покупной цене с кредита счета 41 "Товары". Издержки, учтенные на счете 44, приходящиеся на проданные товары, списываются в дебет субсчета 90-2. Также списывается соответствующая сумма НДС - в дебет субсчета 90-3 "Налог на добавленную стоимость". Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3 производятся накопительно в течение месяца. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" па счет 99 "Прибыли и убытки".

Списание сырья, израсходованного на реализованную продукцию, при учете продуктов по покупным ценам отражается проводкой:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж"
Кт 20 "Основное производство".

Реализованные продукты и товары в буфете списываются:

Дт 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж"
Кт 41-2 "Товары в розничной торговле".

Поступление средств (например, в кассу) за реализованные товары отражается в обычном порядке:

Дт 50 "Касса"
Кт 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка".

Начисление НДС и списание издержек, относящихся к проданным товарам, отражается также в обычном порядке проводкой:

Дт 90 "Продажи", субсчета 2 "Себестоимость продаж" и 3 "НДС"
Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам"
Кт 44 "Расходы на продажу".

На субсчете 90-9 выявляется финансовый результат от продажи в конце отчетного месяца (доход):

Дт 90-9 "Прибыль/убыток от продаж"
Кт 99 "Прибыли и убытки".

При учете товаров по продажным ценам по кредиту счета 42 "Торговая наценка" учитываются суммы торговых надбавок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах, на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной продукции по продажным ценам.

Скидки предоставляются поставщиками торговых организаций на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Торговые надбавки (скидки), наценки на продукты (товары) используются для возмещения издержек производства и являются источником дохода.

Суммы скидок (накидок), относящиеся к реализованным товарам, сторнируются по кредиту счета 42 "Торговая наценка" и дебету счета 90 "Продажи". Относящиеся к нереализованным товарам суммы скидок (накидок) уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Что касается бухгалтерских проводок по счету 42 "Торговая наценка", то отражение торговой наценки по оприходованным товарам влечет за собой запись:

Дт 41 "Товары"

Кт 42 "Торговая наценка".

Сторнирование суммы скидок (накидок) в части, относящейся к реализованным товарам, фиксируется следующей корреспонденцией:

Дт 90 "Продажи"

Кт 42 "Торговая наценка".

Списание суммы скидок (накидок), относящейся к недостающим товарам и таре, отражает проводка:

Дт 42 "Торговая наценка"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", откуда - на счет 98 "Доходы будущих периодов".

При учете товаров по продажным ценам валовой доход называется реализованным наложением, он образуется после реализации товаров. При исключении из валового дохода издержек обращения (счет 44) имеет место доход от реализованных товаров.

Когда товары учитываются по продажным ценам, списание сырья, израсходованного на проданную продукцию, и реализованных буфетом продуктов и товаров отражает, как и в первом случае, проводка:

Дт 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж"

Кт 20 "Основное производство"

Кт 41-2 "Товары в розничной торговле".

Но необходимо списать торговую скидку (наценку), относящуюся к реализованным продуктам и товарам, что осуществляется посредством записи:

Дт 90 "Продажи"

Кт 42 "Торговая наценка".

Поступление выручки от реализации, начисление НДС, списание издержек, относящихся к реализованным товарам, отражение финансового результата от реализации отражается аналогично учету по покупным ценам.

Продукцию собственного производства реализуют через обеденные залы как за наличный расчет с оплатой через кассу, так и по безналичному расчету. Выручку от реализации продукции за наличный расчет по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин сверяют с документами производства: актами о реализации (продаже) и отпуске изделий кухни, заборными листами, справками о реализации изделий кухни за наличный расчет. Торговые на-

ценки (скидки), относящиеся к реализованным товарам, при их стоимостном учете определяются расчетным путем. На практике существуют несколько способов таких расчетов. Наиболее распространенным является способ расчета по среднему проценту реализованного наложения.

Особенность определения среднего процента наценок (скидок) вытекает прежде всего из специфики формулы товарного баланса в общественном питании, который включает показатели реализации продукции, а также остатки продуктов и товаров на конец месяца по трем подразделениям: в кладовой (субсчет 41-1 "Товары на складах"), на производстве (счет 20 "Основное производство") и в буфетах (субсчет 41-2 "Товары в розничной торговле").

Средний процент реализованного наложения можно определить с помощью следующей формулы:

$$\text{Ср. проц.} = \frac{\text{сальдо сч. 42 на начало месяца} + \text{кред. об. сч. 42 за месяц} - \text{дебет об. за месяц сч. 42 (проч. выбыт.)}}{\text{товарооборот за м-ц (кред. об. сч. 90-1)} + \text{ост. товара (дебет сч. 41-1)} + \text{ост. товара (дебет сч. 20)} + \text{ост. товара (дебет сч. 41-2)}} \times 100$$

Пользуясь средним процентом, можно определить, сколько торговых скидок и нацепок приходится на реализованную продукцию. Для этого используют формулы расчета валового дохода:

В = ср. проц. х РП : 100, где:

В – валовой доход; РП – реализованная продукция.

Сумму торговых скидок и наценок, относящихся к нереализованным продуктам и товарам, определяют вычитанием из суммы предварительного сальдо по счету 42 "Торговая наценка" суммы торговых скидок и наценок, относящихся к реализованным товарам и готовой продукции. Более точно объем валового дохода можно определить по фактическим остаткам продуктов, товаров и кулинарных изделий, используя данные инвентаризационных описей. Применение этого способа определения реализованных торговых наценок и скидок затруднительно в связи с необходимостью проведения инвентаризации на отчетную дату.

Следует обратить внимание на порядок ведения учета по счету 44 "Расходы на продажу". Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 18.09.2006) суммы произведенных предприятием расходов с кредита счета 44 списываются в торговых предприятиях в дебет счета 90 субсчет "Себестоимость продаж" полностью или частично; при частичном списании подлежат распределению в торговых организациях расходы на транспортировку (между проданными товарами и остатком товаров на конец отчетного периода). Вместе с тем ПБУ 10/99 разрешает признавать коммерческие и управленческие расходы в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности, то есть в момент их возникновения в бухгалтерском учете. Таким образом, разрешено не отражать в учете их остатки, относящиеся к остаткам нереализованных товаров.

Следует отметить, что отнесение отдельными предприятиями своих столовых к объектам социально-культурной сферы не соответствует действующему законодательству. К объектам социально-культурной сферы относятся, как правило, учреждения здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детские дошкольные учреждения, детские лагеря отдыха, дома престарелых и инвалидов. Столовые в соответствии с Государственным стандартом РФ ГОСТ Р 50647-94 "Общественное питание. Термины и определения" относятся к предприятиям общественного питания.

4.6. Учет товаров в буфетах и мелкорозничной торговле

Реализация продуктов питания производится через буфеты в ресторанах, столовых при промышленных предприятиях, учреждениях, учебных заведениях, парках, театрах, через магазины, кулинарии, мелкорозничную сеть.

Буфеты выполняют те же функции, что и предприятия розничной торговли. Они реализуют продукцию кухни, кулинарные изделия и покупные товары непосредственно покупателям за наличный расчет. Деньги за реализуемые покупные товары и изделия кухни получают кассиры или сами работники буфетов с обязательным применением кассового аппарата.

Ответственность за сохранность средств и ценностей возлагается на буфетчиков и на бригаду, если в буфете работают продавцы.

Покупные товары, поступающие в буфеты из кладовых, оформляют накладной. Продукция кухни, полученная в буфет, оформляется составлением дневных заборных листов или накладных (при разовом отпуске).

Передача товарно-материальных ценностей от одного буфетчика другому при работе буфетов посменно оформляется составлением акта.

Контроль за правильностью передачи ценностей осуществляется представителем администрации, который присутствует при их передаче и подписывает акт. Выручка за проданные товары и изделия кухни ежедневно сдается в кассу предприятия общественного питания. На сданную выручку буфетчику выдается квитанция приходного кассового ордера за подписью кассира и бухгалтера.

В установленные сроки буфетчик представляет в бухгалтерию предприятия общественного питания товарный отчет со всеми приходными и расходными документами под расписку на втором экземпляре, который остается у буфетчика. О внесенных исправлениях бухгалтерия сообщает буфетчику и берет от него письменное подтверждение правильности этих исправлений.

Учет товаров в буфете ведется по ценам продажи на счете 41-2 "Товары в розничной торговле". При этом поступление товаров из кладовой и готовых изделий из производства отражается в обычном порядке:

Дт 41-2 "Товары в розничной торговле"
Кт 41-1 "Товары на складах"
Кт 20 "Основное производство".

Оприходование выручки от реализованных товаров влечет за собой следующие изменения на счетах:

Дт 50 "Касса"

Кт 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка".

Списание реализованных продуктов и товаров, начисление НДС и т. д. производятся в обычном порядке:

Дт 90 "Продажи", субсчета 2 "Себестоимость продаж", 3 "НДС"

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 41-2 "Товары в розничной торговле".

Аналитический учет товаров в буфете ведется по каждому материально ответственному лицу.

Работникам мелкорозничной сети (тележек, лотков и т. д.), так же как и буфетов, товары из кладовых предприятий общественного питания выдают по расходно-приходным накладным, а продукцию кухни – по дневным заборным листам. И накладные, и дневные заборные листы выписывают в двух экземплярах, один из которых передают лицу, получившему товар, а второй остается у материально ответственного лица, выдавшего товар. Продавцы мелкорозничной торговли, получившие товар, по окончании рабочего дня сдают выручку за проданные товары в кассу предприятия общественного питания, нереализованные товары возвращают в кладовую, а изделия кухни – в производство. Об этом делается отметка в накладной и дневной заборной карте.

К дневному заборному листу и расходно-приходной накладной продавцы прикладывают квитанции приходных кассовых ордеров на сдачу выручки и передают эти документы в бухгалтерию. Товарных отчетов работники мелкорозничной торговли, как правило, не составляют.

5. УЧЕТ ЗАГОТОВОК И ТОВАРООБОРОТА НА ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

5.1. Задачи учета заготовок и товарооборота на заготовительных предприятиях

Заготовками сельскохозяйственной продукции занимаются овощехранилища, потребительская кооперация и другие заготовительные организации. Товарные запасы в овощекартофелехранилищах учитываются в ценах себестоимости или покупных ценах.

Товары, имеющиеся в наличии в розничной сети (магазинах, палатках, аптеках, киосках, разносной и развозной сети), а также на базах, складах, овощекартофелехранилищах, принадлежащих юридическим лицам, их обособленным подразделениям независимо от форм собственности, числящиеся на их балансе и предназначенные для розничной торговли и общественного питания, в частности: текущего (нормального) хранения, обеспечивающие повседневную продажу товаров, а также запасы товаров сезонного хранения (включая картофель, овощи и фрукты), создаваемые для обеспечения торговли по сезонам года, и запасы досрочного завоза в отдаленные и труднодоступные районы включаются в товарные запасы розничной сети.

Запасы товаров на складах лиц, занимающихся заготовительной деятельностью, в объем товарных запасов не включаются.

Заготовительные организации и овощехранилища осуществляют массовый завоз, переработку, длительное хранение и отпуск продукции оптом.

Организация бухгалтерского учета на заготовительных предприятиях имеет свои особенности, которые вытекают из их специфической деятельности. В течение года заготовительные организации работают неравномерно вследствие сезонности сельскохозяйственного производства. Наибольший ее объем приходится на период массовых заготовок и закладки на хранение овощей, фруктов, картофеля.

Кроме того, из-за ярко выраженного сезонного характера производства сельскохозяйственной продукции необходимо длительное хранение заготовленной продукции в овощехранилищах. Хранение связано со значительными дополнительными затратами, что является одной из причин периодического изменения сезонных розничных цен на эту продукцию.

В овощехранилищах в течение месяца накапливаются данные по каждой культуре отдельно по количеству и покупной стоимости. В местах хранения ведется учет сельскохозяйственных культур по количеству и сортам. Бухгалтерия определяет среднюю покупную цену по культурам в целом, а не по сортам. С целью усиления контроля со стороны бухгалтерии за сохранностью товаров ведется параллельный учет на складе и в бухгалтерии по количеству и сорту каждой культуры.

Картофель, овощи, фрукты, бахчевые культуры поступают на хранение по закупочным ценам, а отпускаются в розничную торговлю по розничным ценам.

Заготовительные организации реализуют заготовленную продукцию по оптовым ценам, включающим, как правило, закупочные цены и определенные наценки (в том числе и на покрытие накладных расходов).

Основной задачей бухгалтерского учета в заготовительных предприятиях является обеспечение строгого контроля за заготовкой и закладкой сельскохозяйственной продукции на длительное хранение не только в целом, но и по наименованиям, видам культур, источникам их поступления.

В этих условиях важно обеспечить максимальное снижение товарных потерь. Поэтому большое значение имеет правильная оценка заготовленной продукции. Все операции, в том числе переборка, сортировка, должны быть оформлены соответствующими документами.

По заготовительным операциям предприятия производят многочисленные расчеты за продукцию со сдатчиками и покупателями. Бухгалтерский учет призван обеспечить полное и своевременное проведение всех видов расчетов.

В деятельности плодоовощных баз значительное место занимают производство и переработка продукции, например: очистка картофеля, производство крахмала, квашение капусты, засолка огурцов и помидоров и др. Поэтому бухгалтерский учет должен обеспечить контроль за соблюдением норм расхода сырья, полуфабрикатов, вспомогательных материалов для выпуска готовой продукции.

5.2. Учет заготовок и приемки сельскохозяйственных продуктов

Сельскохозяйственная продукция поступает на склады заготовительных организаций и овощекартофелехранилищ от сельскохозяйственных предприятий, заготовительных предприятий потребительской кооперации и других поставщиков (в том числе от населения).

Доставка товаров осуществляется по железной дороге, водным, воздушным и автомобильным транспортом. При доставке автотранспортом поставщик выписывает товарно-транспортную накладную с указанием вида продукции, ее количества и качества (доставка по железной дороге или водным транспортом оформляется соответственно железнодорожной накладной и накладной водного транспорта). На каждую партию продукции выписывается удостоверение о качестве (сертификат). Порядок оформления доставки товаров описан в предыдущих разделах (см. ранее).

Поступившая продукция приходуется в день приемки по фактическому весу и качеству. Порядок приемки и документального оформления регламентируется соответствующими нормативными документами и аналогичен описанному в предыдущих разделах.

Товары по количеству и качеству принимаются на складе материально ответственными лицами. Особое внимание при приемке сельскохозяй-

ственной продукции обращается на качество, поскольку от состояния поступивших товаров зависит их дальнейшее направление (хранение, переработка, реализация), а также расчеты с поставщиками (сдатчиками).

Приемка товаров по качеству оформляется актами, которые подписывают представители поставщика и получателя. Приемка товаров по количеству оформляется соответствующими актами о приеме плодоовощного груза. При отсутствии расхождений по количеству и качеству с сопроводительными документами акт составляется в двух экземплярах, а при установлении разницы – в трех, один из которых вместе с рекламацией отправляется поставщику. В приемном акте, помимо общего количества принятой продукции, указывают ее качественные показатели (стандарт, нестандарт, отходы) как в процентах, так и в натуральном выражении. Материально ответственное лицо проставляет в акте количество товаров; стоимостные показатели указываются в бухгалтерии. Фактическое количество каждой принятой культуры фиксируют отдельно по сортам и сверяют с данными сопроводительных документов. По каждой культуре отдельно определяют результат приемки (недостача или излишек).

Учет товаров на складе ведется материально ответственными лицами в натуральных единицах измерения с указанием количества мест и веса; при этом могут применяться различные способы (описаны в предыдущих разделах).

В бухгалтерии товарные запасы учитываются также в разрезе материально ответственных лиц по наименованиям товаров, количеству, стоимости и по сортам. При этом целесообразно натурально-стоимостной учет в бухгалтерии вести не только в целом по культуре, но и по сортам (для осуществления контроля за правильным применением цен).

Материально ответственные лица учет движения товаров ведут в товарных отчетах (см. подраздел 3.5.1 "Отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении товаров").

Учет поступивших товаров в бухгалтерии ведется по покупным ценам, а списание – обычно по средним покупным ценам, которые исчисляются как средневзвешенные величины за месяц. При определении средневзвешенной цены стоимость начального остатка товаров и поступивших за месяц по каждой культуре делится на количество поступивших товаров за месяц вместе с начальным остатком.

Учет сельскохозяйственной продукции в овощехранилищах ведется на счете 41 "Товары", субсчет 41-1 "Товары на складах". По дебету этого субсчета отражается покупная стоимость поступивших продуктов.

Стоимость поступившей тары в овощехранилищах отражается также по дебету счета 41 "Товары", субсчет 41-3 "Тара под товарами и порожняя". Стоимость поступившей тары в заготовительных пунктах может быть отражена по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 4 "Тара и тарные материалы".

Сумма транспортных расходов по доставке продукции, относимая за счет заготовительных предприятий, отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу".

Дебетование указанных счетов на общую сумму поступивших товаров, тары, транспортных расходов производится в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

На предприятиях, заготавливающих сельскохозяйственную продукцию, учет продуктов и сырья ведется на активном счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". По дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей " собирается фактическая заготовительная себестоимость поступающих материальных ценностей. На этом счете ведут учет акцептованных счетов поставщиков за отгруженные заготовительному предприятию материальные ценности. Материальные ценности в пути оцениваются по фактурной стоимости, обозначенной поставщиками в счетах, предъявляемых для оплаты.

На сумму акцептованных счетов поставщиков составляется проводка:

Дт 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Оплата счетов отражается в обычном порядке: по дебету счета 60 в корреспонденции со счетом 51 и другими счетами по учету денежных средств или расчетов векселями, взаимозачетов.

Поступление на склады сельскохозяйственных продуктов, числящихся в пути следования, отражается, как правило, по продажным ценам бухгалтерской записью:

Дт 41 "Товары"

Кт 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

На счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" выявляется превышение продажной стоимости товаров над их покупной стоимостью, которое должно согласно Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности списываться на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". По смыслу деятельности заготовительных предприятий данное превышение возможно учесть по кредиту счета 42 "Торговая наценка".

Неотфактурованные поставки, ценности по которым поступили на склады и в магазины, оцениваются по учетным ценам и отражаются по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в корреспонденции со счетом 60 и одновременно по кредиту счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в корреспонденции со счетами для учета запасов и товаров. При получении счета поставщика первая из названных проводок сторнируется, вместо нее дается правильная запись по фактурной стоимости поставщика.

Закупку сельскохозяйственных продуктов, дикорастущих ягод, грибов и орехов осуществляют лица, определенные и утвержденные приказом руководителя организации.

Между лицами, производящими закупку, и администрацией организации заключается договор о материальной ответственности.

При закупке сельскохозяйственных продуктов, дикорастущих ягод, грибов, орехов организации торговли должны соблюдать порядок оформления закупочных документов, в которых обязательно указываются паспортные данные сдатчика, место его проживания. К закупочным документам должны быть приложены справки о том, что данная продукция принадлежит сдатчикам, а также заключение ветнадзора, удостоверяющее качество продукции.

Расчеты за сельскохозяйственные продукты, дикорастущие ягоды, грибы и орехи, закупленные у населения, производятся через кассу организации или путем перечисления причитающихся сумм по заявлениям сдатчиков на их счета, либо путем почтовых переводов.

На проведение закупки ответственному лицу выдается аванс из кассы организации. Закупка оформляется закупочным актом, который утверждается руководителем организации.

Закупленная продукция сдается на склад или в секцию по накладной.

Лица, получившие деньги под отчет, должны представить авансовый отчет о действительном использовании выданных им сумм, к которому прилагаются утвержденный закупочный акт, копия накладной о сдаче продукции. Новые авансы выдаются только при условии полного расчета по ранее выданным.

Учет поступления сельскохозяйственной продукции ведут по количеству и стоимости поступивших товаров по каждой культуре и в целом по складу с последующим определением в отчетном месяце средних покупных цен одной тонны каждой культуры. С этой целью составляют ведомости поступления от поставщиков картофеля, овощей и фруктов на основании актов о приемке плодоовощного груза. В ведомости записи производятся по источникам поступления.

При журнально-ордерной форме учета по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" ведется журнал-ордер с дебетовой ведомостью. Итоговые данные накопительных ведомостей поступления плодоовощной продукции записываются в дебетовую ведомость журнала-ордера по счету 41 "Товары".

5.3. Учет реализации и отпуска сельскохозяйственной продукции

Предприятиям розничной торговли, общественного питания товары отпускают по розничным ценам за вычетом скидок.

Продукция, предназначенная для отпуска в торговую сеть, подлежит, как правило, предварительной переборке и сортировке на складах овощехранилищ, за исключением косточковых плодов, ягод, винограда, бахчевых культур. Их переборка экономически нецелесообразна и может привести к дополнительным потерям. В том случае, когда переборка производится в предприятиях розничной торговли, расходы относятся за счет плодоовощных баз.

Отпуск товаров со склада оформляется товарно-транспортной накладной, в которой указываются наименование, кондиция (сорт, стандартный, нестандартный, отходы), количество, цена и сумма, а также другие показатели.

При отгрузке продукции по железной дороге грузоотправитель оформляет железнодорожную накладную, сертификат качества.

Учет отпуска со складов овощехранилищ ведется в ведомостях отгрузки и реализации, в которых находят отражение сумма долга потребителя, наименование и количество товаров, цены и др., делается отметка об оплате. Учет отпуска со склада ведется отдельно по товарам, отпущен-

ным в розничную торговую сеть, для реализации на сторону, внутрипроизводственный оборот. В конце месяца составляется сводная ведомость по реализованным и отпущенным товарам по культурам в количественном и суммовом выражении.

Учет реализации товаров ведется на счете 90 "Продажи". По дебету счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" отражается стоимость реализованных товаров по средним покупным ценам отчетного месяца, а по кредиту субсчета 1 "Выручка" – продажная стоимость, равная стоимости товаров по розничным ценам за вычетом суммы торговых скидок.

В некоторых случаях (например, на хранение в период массового завоза) заготовительные организации имеют дополнительные скидки от поставщиков на покрытие расходов. Тогда по дебету счета 90 (субсчет 2 "Себестоимость продаж") отражается стоимость реализованных товаров по розничным ценам за вычетом торговой и дополнительной скидок, по кредиту (субсчет 1 "Выручка") – продажная стоимость товаров, равная стоимости по розничным ценам за вычетом торговой скидки.

Следует помнить о целесообразности использования в некоторых случаях счета 45 "Товары отгруженные" (когда право собственности на отгруженные потребителям товары переходит к ним в отличном от обычного порядке) – см. в предыдущих разделах.

Плодоовощная продукция может быть отгружена иногородним покупателям. В этом случае расходы по доставке относятся за счет покупателя или поставщика в зависимости от условий договора.

Учет расчетов с покупателями за транспортные расходы, включаемые в счета по отгруженной продукции, может отражаться через счет 60 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" с последующим зачетом). В случае отказа покупателя от оплаты товаров и транспортных расходов составляются сторнировочные бухгалтерские записи по отгрузке и списанию реализованных товаров.

В случае необоснованного отказа от оплаты неакцептованная сумма отражается по счету 76-2 "Расчеты по претензиям", товары же находятся на ответственном хранении у грузополучателя.

На плодоовощных базах существенное место занимают производство и переработка сельскохозяйственной продукции. Сырье для соответствующих цехов поступает от поставщиков с оформлением приемных актов или со складов, при этом выписываются расходные документы. Учет отпуска сырья в производство ведется по фактической себестоимости, определенной путем прибавления к стоимости этой продукции по средним покупным ценам данного месяца издержек обращения. При этом дебетуется счет 20 "Основное производство" в корреспонденции со счетом 41 "Товары".

Следует отметить, что суммы издержек по товарам, отпущенным в производство, определяются в специальном расчете, составляемом по каждой культуре каждый месяц. В расчете по удельному весу определяют расходы каждого вида отдельно: на продукцию, переданную в производство, на реализованную продукцию и на остаток продукции на конец отчетного периода.

5.4. Учет товарных потерь

При транспортировке, хранении, реализации плодоовощной продукции возникают ее потери.

Согласно ст. 254 НК РФ потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке, для целей налогообложения приравниваются к материальным расходам. При отсутствии норм потери не исключаются из налогооблагаемой прибыли.

Как уже отмечалось, нормы на списание потерь продовольственных товаров от естественной убыли на издержки обращения в торговых организациях за последние годы несколько раз отменялись, после чего их действие продлевалось, а с 04.04.2008 вступили в действие Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 07.09.2007 № 304 (см. ранее).

Нормы естественной убыли установлены в процентах и дифференцированы по отдельным культурам в зависимости от времени года, срока и условий хранения, зоны местонахождения базы и других факторов. Они применяются только в случаях фактически выявленной недостачи товаров в пределах установленных норм. В бухгалтерии (при наличии норм) ежемесячно начисляется резерв на естественную убыль, а фактическое списание недостачи товаров производится после определения результатов инвентаризации.

При длительном хранении товаров естественная убыль (при наличии норм) определяется по среднему остатку товаров по данным учета, расчет которого производится по средней хронологической. В этом случае используются учетные данные об остатках на 1, 11, 21-е числа текущего и 1-е число следующего месяца, причем остатки на 1-е число данного и следующего месяца берутся в половинном размере. Общая сумма остатков делится на их количество, уменьшенное на единицу.

На сумму начисленной естественной убыли дебетуется счет 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции со счетом 96 "Резервы предстоящих расходов". В карточках аналитического учета должен быть указан резерв для списания естественной убыли по материально ответственным лицам и культурам.

Фактическая сумма недостачи товаров в пределах норм естественной убыли (при их наличии) по результатам инвентаризации по средним покупным ценам отчетного месяца списывается за счет начисленного ранее резерва с дебетованием счета 96 и кредитованием счета 41 "Товары".

По продукции краткосрочного хранения нет смысла в начислении резерва на естественную убыль. Убыль товаров в пределах норм относится непосредственно на счет 44 "Расходы на продажу" или счет 91.

Порядок определения, документального оформления и учета такого рода недостач и товарных потерь в заготовительных предприятиях, плодоовощных базах аналогичен применяемому в оптовой торговле.

Так как плодоовощная продукция подвергается дополнительной порче в результате перемещения, целесообразно проведение инвентаризации

приурочивать к наименьшим остаткам продукции на складах, а также ко времени сплошной переборки и сортировки. После переборки, сортировки, калибровки продукции определяются товарные потери в виде отходов. Соответствующие операции позволяют сделать продукцию пригодной для хранения, реализации и транспортировки; они оформляются актами на каждую культуру или партию товаров с разбивкой по культурам. Данные расходы отражаются по счету 44 "Расходы на продажу".

В актах указывается количество и качество отпущенных в переработку плодов. Те из них, которые не подверглись сортировке, но качество которых изменилось при хранении, оформляются актами осмотра с указанием первоначального качества на основании приемных документов и их фактического состояния по данным анализа средних проб.

Полученная при сортировке часть отходов оценивается и приходуется на склад по цене возможной реализации. Непригодная для использования часть списывается на основании акта на издержки обращения по цене, по которой продукция была передана в сортировку.

Недоброкачественная продукция отпускается на переработку и кормовые цели по накладной, составляемой комиссией.

Товарные потери могут возникать в результате понижения качества продукции в условиях нормального режима хранения, а также при обнаружении в стандартной упаковке поврежденной продукции (мелких сморщенных плодов и т. д.), которая передается в переработку или на корм скоту. Данные потери учитываются путем регулирования оборотов счета реализации. По его дебету на основании актов экспертизы отражается продукция по ценам, указанным в счетах поставщиков, а по кредиту – выручка от передачи неполноценной продукции на переработку и корм скоту.

Следует отметить необходимость обособления учета товарных потерь от учета передачи продукции на корм скоту и в переработку для правильного выявления результатов от реализации. Товарные потери от порчи и понижения качества продукции возможно отражать на счете по учету продажи, что является особенностью плодоовощных баз и заготовительных предприятий.

6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

6.1. Задачи и основы организации учета денежных средств, расчетных и кредитных операций

Предприятия торговли и общественного питания в процессе своей деятельности устанавливают экономические связи с поставщиками товарно-материальных ценностей и их покупателями (потребителями, плательщиками). Отношения между сторонами оформляются договорами. Четкое выполнение договорных обязательств и правильная организация расчетов между предприятиями ведут к своевременному поступлению денежных средств. Вместе с тем у торгового предприятия в процессе деятельности происходят денежные расчеты с работниками предприятия, с органами социального обеспечения и другими организациями и лицами.

Расчеты между предприятиями осуществляются в безналичном порядке через банки (государственные, коммерческие), а также наличными через кассу предприятия в пределах установленных в законодательном порядке лимитов. Следует помнить, что Центробанк России Указанием от 20.06.2007 № 1843-У (ред. от 28.04.2008) установил, что расчеты наличными деньгами в РФ между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и гражданином, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, между индивидуальными предпринимателями, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тысяч рублей.

Согласно ст. 15.1 КоАПа РФ осуществление расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 4 тысяч до 5 тысяч рублей; на юридических лиц – от 40 тысяч до 50 тысяч рублей.

Предприятие торговли, как любое юридическое лицо, само выбирает банк для кредитно-расчетного обслуживания. Кроме расчетных счетов в банках могут открываться текущие и специальные счета для хранения средств строго целевого назначения (приватизационный фонд, аккредитивы и чековые книжки). Кредитные отношения предприятия с банками оформляются кредитными договорами.

Основными задачами организации учета денежных средств и расчетов являются:

- своевременное, полное и точное отражение операций по учету денежных средств и расчетов;

- постоянный контроль за наличием и сохранностью денежных средств в кассе, на расчетном и других счетах в банках;
- контроль за использованием денежных средств;
- контроль за правильностью договорных расчетов с поставщиками и покупателями;
- контроль за своевременными и правильными расчетами с бюджетом, банками, работниками;
- контроль за расчетными операциями с целью предупреждения образования кредиторской и дебиторской задолженности;
- контроль за правильным использованием банковского кредита и сроками его возврата.

6.2. Организация кассовых операций

Особое место в операциях торгового предприятия занимают кассовые операции, так как значительная часть выручки у данных организаций поступает через кассы (вероятность злоупотреблений на данном участке максимальна, поэтому данный участок в первую очередь подвергается различным видам проверок как со стороны налоговых органов, так и других видов контроля).

Торговое предприятие для приема, хранения, выдачи денежных средств должно иметь кассу. Порядок организации кассы и учета наличных денежных средств на предприятиях регламентирован Инструкцией ЦБ РФ от 04.10.93 № 18 "Порядок ведения кассовых операций в РФ".

Что касается расчетов наличными, то они предприятиями производятся с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Следует помнить, что наличные деньги, полученные предприятиями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги только в пределах лимитов, установленных банками по согласованию с руководителями предприятий. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

Установлено, что предприятия обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками. При этом наличные деньги могут быть сданы в дневные и вечерние кассы банков, инкассаторам и в объединенные кассы при предприятиях для последующей сдачи в банк, а также предприятиям связи для перечисления на счета в банках на основе заключенных договоров.

Вместе с тем предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками могут расходовать ее на оплату труда, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения.

Но следует отметить, что предприятия не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

Выдача денег из выручки одних предприятий, имеющих постоянную денежную выручку, на нужды других допускается в отдаленных местностях, где нет банков, на основе договора между предприятиями по согласованию с банками, обслуживающими эти предприятия.

Предприятия могут хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, – до 5 дней), включая день получения их в банке.

За накоплением наличных средств в кассах предприятий сверх установленных лимитов обязаны следить обслуживающие их банки, которые направляют сведения о соответствующих нарушениях в налоговые органы для принятия мер финансовой и административной ответственности.

Так, за накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов предприятия несут ответственность, установленную Кодексом об административных правонарушениях.

Также банки при проверках выявляют факты расчетов наличными деньгами сверх установленных предельных размеров, которые составляют 100 тысяч руб. (см. подраздел 6.1 "Задачи и основы организации учета денежных средств, расчетных и кредитных операций").

При этом следует помнить, что предельная сумма расчетов наличными деньгами является предельной в рамках одного договора.

Согласно ст. 15.1 КоАПа РФ нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 4 тысяч до 5 тысяч рублей; на юридических лиц – от 40 тысяч до 50 тысяч рублей.

Предприятия наряду с расчетами с юридическими лицами (при суммах до 100 тысяч рублей) могут через кассы проводить также расчеты с населением, которые также согласно Федеральному закону от 22.05.2003 № 54-ФЗ производятся предприятиями всех форм собственности с обязательным применением контрольно-кассовых машин (за исключением некоторых категорий предприятий – см. Перечень, приведенный в этом Законе). При этом торговые предприятия обязаны:

- регистрировать контрольно-кассовые машины;
- использовать исправные, опломбированные в установленном порядке, имеющие фискальную память контрольно-кассовые машины и эксплуатировать их в фискальном режиме;
- выдавать покупателю (клиенту) вместе с покупкой (после оказания услуги) отпечатанный контрольно-кассовой машиной чек за покупку (услугу), подтверждающий исполнение обязательств по договору купли-продажи (оказания услуги) между покупателем (клиентом) и соответствующим предприятием;

- обеспечивать работникам налоговых органов и центров технического обслуживания контрольно-кассовых машин беспрепятственный доступ к контрольно-кассовым машинам;
- вывешивать в доступном покупателю (клиенту) месте ценники на продаваемые товары (прейскуранты на оказываемые услуги), которые должны соответствовать документам, подтверждающим объявленные цены и тарифы.

Регистрация и перерегистрация кассовых аппаратов осуществляется путем подачи предприятиями в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующего заявления с приложением паспорта аппарата и производится в течение 5 дней, при этом предприятие получает карточку регистрации.

Налоговые органы осуществляют контроль за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин, при этом за их нарушение возможно применение вышеуказанных штрафных санкций.

Кроме того, согласно ст. 14.5 КоАП РФ продажа товаров при отсутствии установленной информации об изготовителе или о продавце либо без применения контрольно-кассовых машин влечет предупреждение или наложение административного штрафа на юридических лиц в размере — от 30 тысяч до 40 тысяч рублей, на должностных лиц — от 3 тысяч до 4 тысяч рублей.

Таким образом, необходимо соблюдать правила применения денежных расчетов с населением. Данные расчеты в торговых предприятиях осуществляют кассиры-операционисты через операционные кассы. То есть на предприятиях могут функционировать как операционные, так и главная касса.

После издания приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности, пример которого приведен далее.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

На предприятиях, имеющих одного кассира, в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя предприятия (решению, постановлению). С этим работником заключается договор о материальной ответственности.

В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и т. п.) находящиеся у него под отчетом ценности немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера предприятия или в присутствии комиссии из лиц, назначенных руководителем предприятия. О результатах пересчета и передачи ценностей составляется акт за подписями указанных лиц.

На предприятиях, имеющих большое количество подразделений или обслуживаемых централизованными бухгалтериями, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию, стипендий могут производиться по письменному приказу руководителя предприятия (решению, постановлению) другими (кроме кассиров) лицами, с которыми заключается договор о материальной ответственности и на которых распространяются все права и обязанности, установленные для кассиров.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ним договора о материальной ответственности.

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге.

Для проведения ревизии кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия. При этом следует помнить, что отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на "..." (дата)", что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков средств к началу инвентаризации.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, выбывшие – списаны в расход.

В процессе ревизии согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Минфином 13.06.95 № 49, при подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.). При этом проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности производится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные), с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам.

Инвентаризационная комиссия составляет акт. При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма и обстоятельства возникновения.

ДОГОВОР О МАТЕРИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ КАССИРА

г. Москва *12 декабря 2010 г.*

В целях обеспечения сохранности денежных средств *АО "Юлия"*, действующее на основании *Устава,* в лице директора *Жукова Ивана Александровича,* с одной стороны, и кассир *Фокин Александр Иванович (паспорт 31 85 № 591628, выдан 18 отд. милиции г. Киева 12.09.2002, прописан: г. Москва, ул. Вольная, д. 31, кв. 51),* с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Кассир *Фокин А.И.* принимает на себя полную материальную ответственность за сохранность вверенных ему денежных средств и документов, находящихся в кассе, и несет ответственность в установленном законом порядке.

2. Кассир обязуется:

- бережно относиться к переданным ему денежным средствам и документам;
- принимать меры по предотвращению ущерба;
- своевременно ставить в известность руководителя о наличии угрожающих сохранности средств и документов обстоятельств;
- производить прием и выдачу денежных средств по документам, подписанным руководителем и главным бухгалтером предприятия;
- участвовать в инвентаризации кассы;
- возместить материальный ущерб, нанесенный предприятию по вине кассира.

3. Руководитель обязуется:

- создать необходимые условия для работы кассира и обеспечения сохранности вверенных ему средств;
- проводить инвентаризацию кассы в установленном порядке.

4. В случае необеспечения кассиром сохранности средств в кассе, нарушения Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации определение ущерба, причиненного предприятию, и его возмещение производится в соответствии с действующим законодательством.

5. Договор вступает в силу с момента его подписания.

6. Договор составлен в двух экземплярах, один из которых находится у *АО "Юлия"*, другой - у материально ответственного лица.

АО "Юлия" Материально ответственное лицо

М.П. *Фокин А.И.* (Ф.И.О.) *Фокин* (подпись)

Выявленные излишки наличных денег приходуются с зачислением в доход предприятия, что отражается проводкой:

Дт 50 "Касса"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы".

В случае выявления недостач они оформляются записью:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 50 "Касса".

Данные суммы подлежат взысканию с материально ответственного лица (кассира), что отражается проводкой:

Дт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Форма акта ревизии наличных денежных средств приведена далее.

Унифицированная форма № ИНВ-15
Утверждена постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88

		Код
	Форма по ОКУД	0317013
АО Альтаир (организация)	по ОКПО	45093578
(структурное подразделение)		
	Вид деятельности	7990
Основание для проведения инвентаризации: приказ, ~~постановление, распоряжение~~ (ненужное зачеркнуть)	номер	28
	дата	18.12.2010
	Дата начала инвентаризации	19.12.2010
	Дата окончания инвентаризации	19.12.2010
	Вид операции	

Номер документа	Дата составления
4	19 декабря 2010 года

АКТ инвентаризации наличных денежных средств, находящихся в кассе по состоянию на " 19 " декабря 2010 г.

Расписка

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, разные ценности и документы, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Материально ответственное лицо:

кассир (должность) Разина (подпись) Разина Е.И. (расшифровка подписи)

Акт составлен комиссией, которая установила следующее:

1) наличных денег 183 руб. 15 коп.
2) марок ——— руб. ——— коп.
3) ценных бумаг ——— руб. ——— коп.
4) ——— руб. ——— коп.

Итого фактическое наличие на сумму 183 (цифрами) руб. 15 коп.

Сто восемьдесят три рубля (прописью) руб. 15 коп.

По учетным данным на сумму 183 (цифрами) руб. 15 коп.

Сто восемьдесят три рубля (прописью) руб. 15 коп.

Результаты инвентаризации: излишек --- руб. --- коп.
недостача --- руб. --- коп.

Последние номера кассовых ордеров: приходного № 45,
расходного № 56

Председатель комиссии директор (должность) Федоров (подпись) Федоров Ф. Ф. (расшифровка подписи)

Члены комиссии: гл. бухгалтер (должность) Ермаков (подпись) Ермаков Е.Е. (расшифровка подписи)

оператор ЭВМ (должность) Афанасьев (подпись) Афанасьев А.А. (расшифровка подписи)

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально ответственное лицо:

кассир	Разина	Разина Е.Е.
должность	подпись	расшифровка подписи

"19" декабря 2010 г.

Оборотная сторона формы № ИНВ-15

Объяснение причин излишков или недостач _____

Материально ответственное лицо _____ _____ _____

должность подпись расшифровка подписи

Решение руководителя организации _____

_____ _____ _____

должность подпись расшифровка подписи

"___" _____ г.

Кроме того, инвентаризации подлежат также ценные бумаги и бланки строгой отчетности.

Лица, виновные в неоднократном нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Банки систематически проверяют соблюдение предприятиями требований Порядка ведения кассовых операций. Проверки Порядка ведения кассовых операций в бюджетных организациях осуществляются соответствующими финансовыми органами.

Органы внутренних дел в пределах своей компетенции проверяют техническую укрепленность касс и кассовых пунктов, обеспечение условий сохранности денег и ценностей на предприятиях. Предложения и рекомендации по устранению выявленных в ходе проверок кассовой дисциплины недостатков, а также причин и условий, способствующих совершению хищений и злоупотреблений, обязательны к выполнению предприятиями.

6.2.1. Главная касса

Оформление кассовых документов

Прием наличных денег кассами предприятий производится по *приходным кассовым ордерам*, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия. При этом о приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Следует отметить, что при поступлении наличных денег из банка в кассу предприятия также составляется приходный кассовый ордер. При этом квитанция подкалывается к соответствующей выписке банка.

Предприятия, осуществляющие прием средств от населения за различные услуги вне зоны действия главной кассы (точки розничной торговли), имеющие или не имеющие кассовые аппараты, могут приход денег оформлять в конце дня одним приходным ордером с приложением к нему копий платежных квитанций (при работе без ККМ) или контрольных лент (при работе с ККМ).

Пример заполнения приходного кассового ордера и квитанции к нему приведен далее.

Нумерация приходных ордеров ведется по порядку, начиная с 1 января и до конца года. Проставляется также дата оформления ордера. В графе "Корреспондирующий счет, субсчет" указывается кредитуемый в данной операции счет, то есть фиксируется бухгалтерская проводка. Ниже пишется наименование юридического или физического лица, от которого получены средства. В графе "Основание" указывается источник наличных денег, приходуемых в кассу, то есть отражается содержание финансовой операции (это может быть выручка от реализации, займ от физического лица, вклад в уставный капитал, спонсорский взнос, остаток неиспользованного аванса, компенсация недостач по результатам инвентаризации и т. д.). Кассовые документы составляются на основании первичных документов, оформляющих хозяйственную операцию, которая в данном документе указывается как приложение (например, при получении в кассу от подотчетного лица остатка неиспользованного аванса — это авансовый отчет, материальной помощи — заявление с визой руководителя, вклада от учредителя — решение собрания учредителей и т. д.).

Что касается выдачи наличных денег из касс предприятий, то она производится по *расходным кассовым ордерам* или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, на это уполномоченными.

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и др. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна.

Сдача денег в банк оформляется *объявлением на взнос наличными* (см. ниже).

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан, и отбирает расписку получателя. Пример оформления соответствующего ордера приведен далее. Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае запись о данных документа, удостоверяющего личность на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится.

Унифицированная форма № КО-1
Утверждена постановлением Госкомстата России 18.08.98 № 88

	Код
Форма по ОКУД	0310001
По ОКПО	76924670

АО "АЛЬТАИР"
(организация)

(структурное подразделение)

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления
13	15.11.2010

Дебет	Кредит				Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения	
		код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета			
			71		92-00		

Принято от Иванова И.И.
Основание: Остаток неиспользованного аванса

Сумма Девяносто два ---------- руб. 00 коп.
(прописью)

В том числе
Приложение Авансовый отчет № 11

Главный бухгалтер Ермаков Ермаков М.М.
(подпись) (расшифровка подписи)

Получил кассир Разина Разина Н.Е.
(подпись) (расшифровка подписи)

Линия отреза

АО "АЛЬТАИР"
(предприятие, организация)

КВИТАНЦИЯ
к приходному кассовому ордеру № 13
от "15" ноября 2010 г.

Принято от Иванова Ивана Ивановича

Основание: Остаток неиспользованного аванса

Сумма 92 руб. 00 коп.
(цифрами)

-- Девяносто два ----------
(прописью)

руб. 00 коп.

В том числе
"15" ноября 2010 г.

М. П. (штампа)

Главный бухгалтер Ермаков Ермаков М.М.
(подпись) (расшифровка подписи)

Кассир Разина Разина Н.Е.
(подпись) (расшифровка подписи)

Унифицированная форма № КО-2
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 18.08.98 № 88

	Код
Форма по ОКУД	0310002
По ОКПО	46924670

АО "АЛЬТАИР"
(организация)

(структурное подразделение)

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления
19	18.11.2010

Дебет				Кредит	Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения	
	код структурного подразделения	корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета				
		71			1450-00		

Выдать Сидорову Александру Александровичу
(фамилия, имя, отчество)

Основание: Приказ о командировке № 13107 от 16.11.2010

Сумма Одна тысяча четыреста пятьдесят руб. 00 коп.
(прописью)

Приложение

Руководитель организации Директор (должность) Федоров (подпись) Федоров Н.А. (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер Ермаков (подпись) Ермаков М.М. (расшифровка подписи)

Получил Одна тысяча четыреста пятьдесят руб. 00 коп.
(прописью)

"18" ноября 20 10 г. Подпись Сидоров

По паспорту 31 36 130568, 13.07.2002 г., Москва
(наименование, номер, дата и место выдачи документа, удостоверяющего личность получателя)

Выдал кассир Разина (подпись) Разина Н.Е. (расшифровка подписи)

На предприятии выдача денег может осуществляться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы прописью. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

ОБЪЯВЛЕНИЕ № 02 | 0402001

на взнос наличными

30 ноября 2010 г.

От кого	АО "АЛЬТАИР"	Для зачисления на счет: 00005680078523856019
Банк получателя	АБ "ТОРИБАНК"	3500-00
Получатель	АО "АЛЬТАИР"	Сумма цифрами
Сумма прописью	Три тысячи пятьсот рублей 00 коп.	
Назначение взноса	Выручка от реализации	
Подпись вносителя	Разина	Бухгалтер Деньги принял кассир

КВИТАНЦИЯ № 02 | 0402001

30 ноября 2010 г.

От кого	АО "АЛЬТАИР"	Для зачисления на счет: 00005680078523856019
Банк получателя	АБ "ТОРИБАНК"	3500-00
Получатель	АО "АЛЬТАИР"	Сумма цифрами
Сумма прописью	Три тысячи пятьсот рублей 00 коп.	
Назначение взноса	Выручка от реализации	

М. П. Бухгалтер **Деньги принял кассир**

ОРДЕР № 02 | 0402001

30 ноября 2010 г.

От кого	АО "АЛЬТАИР"		ДЕБЕТ сч. № 030 КРЕДИТ	Сумма Общая 3500-00
Банк получателя	АБ "ТОРИБАНК"	код		частные / код
Получатель	АО "АЛЬТАИР"		00005680078523856019 №№ сч.	
Назначение взноса	Выручка от реализации			Вид. опер.
				Назн. плат.
Бухгалтер	Кассир			№ гр. банка

Выдача денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузочно-разгрузочные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по ведомости. Ведомости составляются отдельно по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия – организатора работ, подписью уполномоченного соответствующей организации.

Заготовительные организации могут производить выдачу наличных денег сдатчикам сельскохозяйственной продукции и сырья с последующим составлением по окончании рабочего дня общего расходного кассового ордера на все выданные за день суммы по заготовительным квитанциям.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: "По доверенности". Выдача денег по доверенности производится в соответствии с требованиями, предусмотренными выше. Доверенность остается в документах дня как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир обязан проверить:

- наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе – разрешительной надписи (подписи) руководителя предприятия или лиц, на это уполномоченных;
- правильность оформления документов;
- наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года).

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в *журнале регистрации* приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3). Расходные кассовые ордера, оформленные на платежные (расчетно-платежные) ведомости на оплату труда и другие приравненные к ней платежи, регистрируются после их выдачи.

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитываются в *кассовой книге*.

Каждое предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью.

Заполнение кассовой книги

Касса за "03" декабря 2010 г. Лист 105

Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета, субсчета	Приход руб., коп.	Расход руб., коп.
1	2	3	4	5
	Остаток на начало дня		122010-00	X
51	Пенсии (вед. 13)	69		2000-00
52	Зарплата (вед. 18)	70		45000-00
53	Сдана депонир. з/п	51		5000-00
54	Петрову П.П.			
	в подотчет	71		4000-00
38	Арендная плата			
	от ЗАО "Ирбис"	91, 98, 68	18000-00	
39	Выручка от ООО "Зет"			
	за материалы	91	12000-00	
55	Сидорову С.С.			
	материальная помощь	73/2		500-00
56	АО "Квадрат" за материалы	10		9600-00
	Итого за день		30000-00	66100-00
	Остаток на конец дня		85910-00	X
	В т. ч. на зарплату, выплаты социального характера и стипендии			X

Кассир Фокин (подпись) Фокин М.Ю. (расшифровка подписи)

Записи в кассовой книге проверил и документы в количестве двух (прописью)

приходных и шести расходных получил

Бухгалтер Осокин (подпись) Осокин Н.А. (расшифровка подписи)

Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия.

Записи в кассовой книге ведутся в 2 экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Следует помнить, что подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день (суммарный приход кассы – оборот по дебету, из него вычитается суммарный расход – оборот по кредиту), выводит, используя остаток средств в кассе на начало рабочего дня, остаток денег в кассе на конец рабочего дня (он же является остатком на начало следующего дня) на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Бухгалтер проверяет правильность проставленной корреспонденции, арифметических действий.

Пример заполнения кассовой книги (форма № КО-4) приведен выше.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия.

Главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученном авансе и в деньгах, принятых по приходным документам, и сдать остаток наличных денег и кассовые документы по произведенным операциям (главному) старшему кассиру под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег.

По авансам, полученным для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан отчитаться в срок, указанный в платежной ведомости, для их выплаты. До истечения этого срока кассиры обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки наличных денег, не выданных по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются в опечатанных кассирами сумках, пакетах и других упаковках главному (старшему) кассиру под расписку, с указанием объявленной суммы.

Оформление операций по кассе

Ежедневно кассир передает бухгалтеру в качестве своего отчета второй отрывной лист кассовой книги с приложенными к нему приходными и расходными ордерами. Отчет кассира, в котором бухгалтером проставлена корреспонденция счетов, служит основанием для заполнения журнала-ордера и ведомости по счету 50 "Касса".

При этом каждый имеющийся отчет кассира формирует строку данного регистра. В конце отчетного месяца подсчитываются дебетовые

и кредитовые обороты по счету 50 "Касса" и, используя начальный остаток средств на начало месяца, вычисляется остаток на конец месяца по данному счету. Данная сумма должна совпадать с суммой по последнему отчету кассира и с суммой фактически имеющихся денег в кассе.

Ценные бумаги, как выпускаемые предприятием, так и приобретаемые им, хранящиеся в кассе, бухгалтер учитывает по специальному субсчету 3 счета 50 "Денежные документы". Поступление денежных документов фиксируется по дебету субсчета 3 по номинальной стоимости и отражается на основании накладной, выписываемой кассиром при приеме денежных документов в двух экземплярах, один из которых вручается лицу, доставившему документы, а второй служит основанием для записи в кассовую книгу по приходу.

Выдача из кассы денежных документов производится на основании выписываемого бухгалтером требования и оформляется проводкой по кредиту субсчета 50-3.

Денежные суммы, поступившие в кассу, отражаются по дебету счета 50 "Касса" в корреспонденции со счетами:

Кт 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" — на суммы, полученные с расчетного валютного, счета других специальных счетов (например, аккредитивы);

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "По авансам выданным" — на суммы возврата в кассу ранее выданных авансов;

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" — на суммы, полученные от покупателей и заказчиков (например, задолженность по векселям и т. п.);

Кт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" — на средства, полученные в результате отражения операции по учету векселей (дисконт) и иных долговых обязательств (фактически полученная в кассу сумма денежных средств).

Кт 76-2 "Расчеты по претензиям" — на суммы возвращенной задолженности по ранее предъявленным претензиям;

Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами" — на возвращенные неизрасходованные суммы на командировочные и хозяйственные нужды;

Кт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" — на суммы, внесенные работниками в счет погашения задолженности за ущерб, по займам, за товары в кредит, по подписке на акции при приватизации;

Кт 75 "Расчеты с учредителями" — на суммы, внесенные по подписке на акции и учредителями в счет их вкладов в уставный капитал;

Кт 90 "Продажи" — на суммы, полученные наличными от реализации продукции, товаров в розничной торговле;

Кт 91 "Прочие доходы и расходы" — на суммы, полученные наличными от реализации основных средств, нематериальных активов, материалов; а также суммы процентов по векселям, доходов от долевого участия в других предприятиях, дивидендов по ценным бумагам, вкладов от должников и др.;

Кт 98 "Доходы будущих периодов" — на суммы, относящиеся к данным доходам (например, суммы арендной платы, полученной авансом).

Из кассы выдаются суммы, отражаемые по кредиту счета 50 "Касса" в корреспонденции со счетами:

Дт 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" – на сумму выручки, зачисленной на расчетный, валютный и другие счета в банке (при этом нужно иметь в виду, что банк сданные ему деньги часто зачисляет на счет предприятия только на следующий рабочий день);

Дт 57 "Переводы в пути" – на суммы, сданные инкассаторам, но еще не зачисленные на счета;

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на суммы задолженности поставщикам, оплаченные наличными;

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – на суммы возврата авансов, полученных от покупателей;

Дт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" – на суммы полученных кредитов, займов;

Дт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на суммы выданных единовременных пособий за счет средств социального страхования и обеспечения;

Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на суммы выплаченной заработной платы;

Дт 71 "Расчеты с подотчетными лицами" – на суммы, выданные из кассы под отчет;

Дт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" – на суммы займа, предоставленного работникам, на выплаченные депонентские суммы;

Дт 75 "Расчеты с учредителями" – на выплаченные начисленные доходы (дивиденды) от участия в предприятии;

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" – на суммы отраженных недостач денежных средств в кассе (при инвентаризации);

Дт 99 "Прибыли и убытки" – на суммы недостач, возникших в результате стихийных бедствий.

Учет бланков строгой отчетности

Трудовые книжки и вкладные листы к ним, квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты и т. п. являются бланками строгой отчетности. Перечень документов, относящихся к бланкам строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливается предприятием. Для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности предназначен забалансовый счет 006 "Бланки строгой отчетности". Бланки строгой отчетности учитываются на этом счете в условной оценке. Аналитический учет по счету 006 "Бланки строгой отчетности" ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

6.2.2. Операционные кассы

Операционные кассы обслуживаются кассирами-операционистами, которые получают наличные средства за проданные ценности.

Оформляются данные расчеты с применением кассовых аппаратов. Согласно Федеральному закону от 22.05.2003 № 54-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения ККТ при осуществлении определенных видов деятельности, перечень которых приведен в п. 3 ст. 2 указанного Федерального закона.

Оформление операций с применением кассовых аппаратов

Предприятия, осуществляющие расчеты с помощью контрольно-кассовых аппаратов, обязаны выдавать покупателям (заказчикам) чек, подтверждающий прием от него наличных средств. Следует помнить, что выдаваемые предприятиями счета, квитанции и другие документы не являются заменителями чека. Чек, пример которого приведен далее, действителен только в день выдачи его покупателю, он должен погашаться одновременно с выдачей товара (или квитанции на выполненные работы) с помощью штампов или надрыва в установленных местах. На кассовых чеках применяются условные шифры, штампы с указанием номеров кассовых машин, дат приема наличных денег и полученных сумм.

К работе на кассовой машине допускаются лица, освоившие правила по эксплуатации кассовых машин в объеме технического минимума. С лицами, допущенными к работе, заключается договор о материальной ответственности, так же как и с кассирами главной кассы (см. подраздел 6.2).

На каждую кассовую машину администрация заводит Журнал кассира-операциониста по форме № КМ-4 (см. далее), которая должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена подписями налогового инспектора, директора и главного (старшего) бухгалтера предприятия и печатью. Однако Журнал кассира-операциониста не заменяет кассового отчета.

КАССОВЫЙ ЧЕК

ООО "Россияна"
Кассовый аппарат № 411521
Фиск. Документ № 635.1.28341
Дата: 2010.12.15 117:201
№ сек.: 00 № кассы 02
Чек № 2510
Женская обувь
0004
от 01..... 710-00
наличными..... 710-00
01 продажа
4135
Фиск. Режим (ИНН) 007730025931

Допускается ведение общего Журнала на все машины. В таком случае записи должны производиться в порядке нумерации всех касс (№№ 1, 2, 3 и т. д.) с указанием в числителе заводского номера кассовой машины; показатели счетчиков недействующих кассовых машин ежедневно повторяются с указанием причин бездействия (в запасе, в ремонте и т. п.) и заверяются подписью представителя администрации предприятия.

Все записи производятся в хронологическом порядке чернилами, без помарок. При внесении в Журнал исправлений они должны оговариваться и заверяться подписями кассира-операциониста, директора (заведующего) и главного (старшего) бухгалтера.

Паспорт кассовой машины, Журнал кассира-операциониста, акты и другие документы хранятся у директора (заведующего) предприятия, его заместителя или главного (старшего) бухгалтера.

Также показания суммирующих денежных и контрольных счетчиков записываются в Журнал кассира-операциониста, причем данные на начало и по окончании рабочего дня заверяются подписями представителя администрации и кассира-операциониста. Таким образом, разница между показателями счетчиков на начало и конец дня, которая должна совпадать с показаниями секционных счетчиков, является дневной выручкой; оприходование ее подтверждается главной кассой в кассовом отчете. Данная сумма должна совпадать с суммой, сданной кассиром-операционистом старшему кассиру и уложенной в инкассаторскую сумку с итоговым чеком контрольно-кассовой машины.

При расхождении фактическая сумма выручки определяется путем сложения сумм, напечатанных на контрольной ленте. При расхождении результатов сложения сумм на контрольной ленте с выручкой, определенной по счетчикам (регистрам), представитель администрации с кассиром должны выяснить причину расхождений. Выявленные недостачи или излишки заносятся в соответствующие графы Журнала кассира-операциониста.

По результатам проверки предприятие при недостаче денежных средств должна принять меры к взысканию ее с виновных лиц в установленном порядке, а при наличии излишков денежных средств – оприходовать их по учету с отнесением на результаты хозяйственной деятельности.

Но в торговом предприятии возможно уменьшение выручки операционной кассы на возвращенные суммы по неиспользованным покупателями чекам. Причем следует помнить, что кассир-операционист может выдавать деньги по возвращенным покупателями (клиентами) чекам только при наличии на них подписи директора (заведующего) или его заместителя и только по чекам, выданным в данной кассе. На суммы соответствующих чеков кассиром совместно с администрацией предприятия составляется акт по форме № КМ-3 (см. далее) о возврате денежных сумм покупателям по неиспользованным кассовым чекам. Сами чеки при этом погашаются, наклеиваются кассиром на лист бумаги и вместе с актом сдаются в бухгалтерию. Суммы их вместе с напечатанными за день нулевыми чеками (которые используются для проверки четкости печати реквизитов на чековой и контрольной лентах, а также правильности установки дататора и нумератора) отражаются в Журнале кассира-операциониста.

Унифицированная форма № КМ-4
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

ОБРАЗЕЦ ОБЛОЖКИ

		Код
	Форма по ОКУД	0330104
	по ОКПО	
организация, адрес, номер телефона	ИНН	
структурное подразделение		
	Вид деятельности по ОКДП	
Контрольно-кассовая машина _____ модель (класс, тип, марка)	номер производителя	
	регистрационный	
Прикладная программа _____ наименование	Вид операции	

ЖУРНАЛ
кассира-операциониста

Начат "___" _____ г.
Окончен "___" _____ г.

Лицо, ответственное за ведение журнала _____ должность _____ фамилия, имя, отчество

Дата (смена)	Номер отдела (секции)	Фамилия, имя, отчество кассира	Порядковый номер контрольного счетчика (отчета фискальной памяти) на конец рабочего дня (смены)	Показания: контрольного счетчика (отчета фискальной памяти), регистрирующего количество переводов показаний суммирующего денежного счетчика	Показания: суммирующих денежных счетчиков: на начало рабочего дня (смены)			Показания: суммирующих денежных счетчиков: на конец рабочего дня (смены)	Сумма выручки за рабочий день (смену), руб. коп.
					сумма, руб. коп.	подпись кассира	подпись администратора	сумма, руб. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
				и т. д.					
			Итого за день (смену)			X	X		

По данному образцу печатать четные страницы журнала по форме № КМ-4.

Сдано: наличными, руб. коп.	Сдано: оплачено по документам: количество	Сдано: оплачено по документам: сумма, руб. коп.	Сдано: всего, руб. коп.	Сумма денег, возвращенная покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам, руб. коп.	Подпись на конец рабочего дня (смены): кассира. Деньги и оплаченные счета сдал	Подпись на конец рабочего дня (смены): администратора (старшего кассира). Показания счетчиков сняли. Деньги принял	Подпись на конец рабочего дня (смены): руководителя (старшего кассира)
11	12	13	14	15	16	17	18
				и т. д.			

По данному образцу печатать нечетные страницы журнала по форме № КМ-4.

Унифицированная форма № КМ-3
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330103
по ОКПО	
ИНН	
Вид деятельности по ОКДП	
номер производителя	
регистрационный	
Кассир	
Вид операции	

организация, адрес, номер телефона

структурное подразделение

Контрольно-кассовая машина _____ (модель (класс, тип, марка))

Прикладная программа _____ (наименование)

Номер документа	Дата составления

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
_____ (должность)
_____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

" ____ " _____ г

АКТ
о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам

(в том числе по ошибочно пробитым кассовым чекам)

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила:

Номер по порядку	Наименование отдела, секции	Код бригады	Номер чека	Сумма чека, руб. коп.	Должность, фамилия, и., о. лица, разрешившего возврат денег по чеку
1	2	3	4	5	6
		и т. д.			
			Итого		

Выдано покупателям (клиентам) по возвращенным ими кассовым чекам (по ошибочно пробитым чекам) согласно акту на сумму _____

_____ руб. _____ коп.
(прописью)

На указанную сумму следует уменьшить выручку кассы.

Перечисленные возвращенные покупателями (клиентами) чеки (ошибочно пробитые чеки) погашены и прилагаются к акту. Приложение _____.

Члены комиссии:

Заведующий отделом (секцией)		
Старший кассир	подпись	расшифровка подписи
Кассир-операционист	подпись	расшифровка подписи
	подпись	расшифровка подписи
должность	подпись	расшифровка подписи
должность	подпись	расшифровка подписи

Унифицированная форма № КМ-1
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

		Код
	Форма по ОКУД	0330101
	по ОКПО	
организация, адрес, номер телефона	ИНН	
структурное подразделение		
	Вид деятельности по ОКДП	
Контрольно-кассовая машина	номер производителя	
модель (класс, тип, марка)	регистрационный	
Прикладная программа		
наименование	Вид операции	

Номер документа	Дата составления

АКТ

о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины

Настоящий акт составлен комиссией с участием представителей контролирующей организации (удостоверение № _____ от "____" _____ г), которая произвела перевод счетчиков контрольно-кассовой машины на нули при показаниях:

Номер по порядку	Показания контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти), регистрирующих количество переводов показаний суммирующих денежных счетчиков на нули			
	до перевода на нули		после перевода на нули	
	цифрами	прописью	цифрами	прописью
1	2	3	4	5
		и т. д. по количеству счетчиков		

Показания главного суммирующего денежного счетчика

_____ руб. _____коп. (_____

цифрами прописью

_____ руб. _____коп.)

Оборотная сторона формы № КМ-1

Номер по порядку	Показания секционных суммирующих денежных счетчиков	
	цифрами	прописью
1	2	3
		и т. д. по количеству счетчиков

Основание _____

_____

_____

_____

_____

Члены комиссии:

Представитель контролирующей организации (налоговый инспектор) _____ (место работы, должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Руководитель _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Главный (старший) бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Старший кассир _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Кассир _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Унифицированная форма № КМ-2
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

		Код
	Форма по ОКУД	0330102
	по ОКПО	
организация, адрес, номер телефона	ИНН	
структурное подразделение		
	Вид деятельности по ОКДП	
Контрольно-кассовая машина — номер производителя		
модель (класс, тип, марка)	регистрационный	
Прикладная программа		
наименование	Вид операции	

Номер документа	Дата составления

АКТ

о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила:

Характер неисправности при отправке в ремонт и заключение специалиста центра технического обслуживания о состоянии блока фискальной памяти _____

_____

Показания		Перед отправкой машины в ремонт	При возврате машины после ремонта в организацию
а) контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти), регистрирующих количество переводов показаний суммирующих денежных счетчиков на нули: 1. _____ 2. _____ 3. _____			
		и т. д. по количеству счетчиков	
б) главного суммирующего денежного счетчика (сумма выручки по отчету за предыдущий день и контрольной ленты в конце рабочего дня)	цифрами	_____ руб. _____ коп.	_____ руб. _____ коп.
	прописью	_____ руб. _____ коп.	_____ руб. _____ коп.
в) секционных суммирующих денежных счетчиков: 1. _____ 2. _____ 3. _____		_____ руб. _____ коп. _____ руб. _____ коп. _____ руб. _____ коп.	_____ руб. _____ коп. _____ руб. _____ коп. _____ руб. _____ коп.
		и т. д. по количеству счетчиков	

Оборотная сторона формы № КМ-2

При сдаче в ремонт:

Члены комиссии:

Руководитель _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Старший кассир _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Кассир _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Специалист центра технического обслуживания ККМ _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Представитель контролирующей организации (налоговый инспектор)

_____ (место работы, должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

При возвращении (приеме) из ремонта:

Члены комиссии:

Руководитель _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Старший кассир _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Кассир _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Специалист центра технического обслуживания ККМ _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Представитель контролирующей организации (налоговый инспектор)

_____ (место работы, должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Таким образом, на итоговую сумму акта о возврате покупателем средств по неиспользованным чекам уменьшается сумма выручки.

Кроме того, в торговых предприятиях средства могут взиматься не только за материальные ценности. Например, в случае комиссионной торговли при возврате комитенту сданных на комиссию ранее товаров кассир получает от него средства за хранение, учет поступления которых он ведет в приходной ведомости. Приходная ведомость закрывается ежедневно кассиром путем подсчета суммы поступивших денег и подписывается им, а также бухгалтером и руководителем. При этом на общую сумму поступивших средств выписывается приходный кассовый ордер, который прилагается к отчету и сдается в бухгалтерию.

В процессе эксплуатации кассового аппарата следует помнить, что перевод показаний суммирующих денежных счетчиков на нули (гашение) может производиться согласно Правилам эксплуатации кассовых аппаратов при вводе в эксплуатацию новой машины и при инвентаризации, а при необходимости, в случае ремонта денежных счетчиков в мастерских, – только по согласованию с контролирующей организацией с обязательным участием ее представителя. Под контролирующей организацией понимаются налоговые органы.

Перевод показаний суммирующих денежных счетчиков, контроль счетчиков до и после их перевода на нули оформляется актом по форме № КМ-1 (см. выше) в двух экземплярах, один из которых как контрольный передается в бухгалтерию контролирующей организации, а второй остается в данном торговом предприятии.

Передача машины в другое предприятие или мастерскую для ремонта и обратно производится по накладной и оформляется актом по форме № КМ-2 (см. выше), в котором фиксируются показания секционных и контрольных счетчиков (регистров). Накладная и акт не позднее следующего дня сдаются в бухгалтерию предприятия. Соответствующая отметка об этом делается в Журнале кассира-операциониста в конце записи за день. Вместе с машиной передается и ее паспорт, в котором делается соответствующая запись.

При ремонте денежных счетчиков непосредственно в предприятиях также составляется акт по форме № КМ-2 с записью показаний денежных и контрольных счетчиков до и после ремонта.

Безналичные расчеты через кассы

Наряду с наличными расчетами с покупателями возможны и безналичные. Возможны, например, расчеты посредством *расчетных чеков*.

Расчетный чек имеет серию и номер и представляет собой бланк установленного образца. На нем указываются сумма, на которую выдан чек (цифрами и прописью), фамилия, имя и отчество владельца чека, реквизиты учреждения банка, выдавшего чек, и срок действия чека. Расчетный чек заверяется подписями работников банковского учреждения и гербовой печатью с указанием даты выдачи.

При предъявлении расчетного чека в уплату за товар контролер-кассир проверяет соответствие бланка чека установленному образцу, отсутствие подчисток, исправлений текста и суммы чека, соответствие контрольных цифр сумме, записанной на чеке, срок действия чека, наличие четкого оттиска гербовой печати и подписей работников банковского учреждения, после чего удостоверяется в личности предъявителя чека по паспорту или заменяющему его документу.

Предприятие торговли несет материальную ответственность за прием в уплату за товар расчетного чека, заполненного с нарушениями.

После проверки и принятия расчетного чека в уплату за товар контролер-кассир ставит на обороте штамп с текстом "Чек принят в уплату за товар" с указанием номера и наименования магазина и даты приема чека, расписывается на штампе, а также отмечает в специальной ведомости данные о предъявленном покупателем паспорте или заменяющем его документе. После чего пробивает сумму, указанную в чеке, через кассовую машину на вторую секцию (пароль), по которой пробиваются только безналичные расчеты, и выдает кассовый чек.

Применяются также расчеты посредством *чековых книжек*. Чековая книжка выписывается на любую сумму в пределах имеющихся средств вкладчика на счете в банковском учреждении.

Чековая книжка – именной документ. В ней фиксируются фамилия, имя и отчество владельца, номер отделения банка, выдавшего книжку, количество чеков, имеющихся в книжке, их серия и собственные номера. Указываются также номер счета, на основании которого выдана чековая книжка и сумма, на которую она выдана. Дата и срок действия книжки заверяются подписями работников банковского учреждения и печатью этого учреждения. Чековая книжка имеет установленный срок действия, который может быть продлен, о чем делается соответствующая запись, которая заверяется подписью работника банковского учреждения и печатью.

На каждом чеке указаны порядковый номер, серия и собственный номер чека, а на оборотной стороне – номер банковского учреждения, его местонахождение, номер счета по вкладу и другие данные, относящиеся к банковскому учреждению. Каждый чек имеет в книжке корешок под тем же номером.

При покупке товара владелец чековой книжки заполняет чек и корешок к нему. Заполненный чек, не отделенный от чековой книжки, вместе с паспортом предъявляется кассиру в уплату за товар.

При приеме чека кассир удостоверяется в личности владельца чековой книжки, сверяет данные с соответствующей записью на оборотной стороне чека и заверяет ее своей подписью. Проверяется, кроме того, срок действия чековой книжки, а также правильность заполнения.

Правильно заполненный чек в уплату за товар принимает кассир, отделив его от чековой книжки. Он делает отметку (проставляет оттиск штампа магазина) на обороте чека с указанием даты его приема (месяц прописью) и расписывается. Расчетные чеки, принятые в уплату за товары, магазин сдает в обслуживающее его учреждение банка вместе с денежной

выручкой через инкассатора банка. При подготовке выручки к сдаче в банк на оборотной стороне препроводительной ведомости и накладной к сумке с денежной выручкой в графе "Перечень предъявленных чеков" указывают номера и серии чеков, номер счета и наименование чекодателей, сумму каждого чека и общую сумму всех чеков.

В последнее время широко используются расчеты с помощью *кредитных карточек*. Кредитная карточка – пластиковый прямоугольник с магнитной полосой, которая вмещает данные, необходимые для расчетов за товар.

При покупке товара карточка вставляется в щель кассовой машины системного кассового терминала, имеющего связь с банком, по каналу связи сообщается номер счета владельца кредитной карточки, подтверждается его платежеспособность и дается команда на списание со счета указанной суммы (стоимости покупки или услуги), после чего карточка возвращается владельцу. При вводе кредитной карточки в машину набирается личный код, известный только владельцу.

Сдача торговой выручки

Кассир-операционист в конце рабочего дня сдает обычно старшему кассиру (либо сразу в банк через инкассацию) выручку под расписку, при этом деньги должны быть подобраны по купюрам. Также старшему кассиру передаются акты и необходимые документы по расчету выручки, который составляет *сводный отчет,* передаваемый вместе с кассовыми ордерами в бухгалтерию.

Полученные в виде торговой выручки в кассу средства должны быть зачислены на счет предприятия. Для этого денежные средства могут быть сданы в дневные и вечерние кассы банков, инкассаторам и в объединенные кассы при предприятиях для последующей сдачи в банк, а также предприятиям связи для перечисления на счета в банках на основе заключенных договоров.

Данные средства, еще не зачисленные по назначению, учитывают на счете 57 "Переводы в пути" и оформляют следующими записями.

Сумма средств, сданных инкассатору или в банк, отражается записью:

Дт 57 "Переводы в пути"

Кт 50 "Касса".

Сумма, зачисленная на расчетный счет в банке, учитывается проводкой:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 57 "Переводы в пути".

Основанием для принятия на учет по счету 57 "Переводы в пути" сумм (например, при сдаче выручки) являются квитанции учреждений банка, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т. п.

Наиболее распространенной формой сдачи торговой выручки в торговом предприятии является договорная форма с участием представителя банка – инкассатора. Выручка передается инкассатору в установленное банком время (обычно приурочивается его приезд ко времени закрытия предприятия во избежание больших остатков в кассе).

Унифицированная форма № КМ-7
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 25.12.98 № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330107
по ОКПО	
ИНН	
Вид деятельности по ОКДП	
Вид операции	

организация, адрес, номер телефона

структурное подразделение

Номер документа	Дата составления	Время, ч., мин.

Приложение к кассовым отчетам _____
номер, дата

СВЕДЕНИЯ
о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации

Номер кассы	Номер контрольно-кассовой машины: производителя	Номер контрольно-кассовой машины: регистрационный	Порядковый номер контрольного счетчика (отчета фискальной памяти) на конец рабочего дня (смены)	Показания: контрольного счетчика (отчета фискальной памяти)	Показания суммирующих денежных счетчиков: на начало рабочего дня (смены)	Показания суммирующих денежных счетчиков: на конец рабочего дня (смены)	Выручка согласно показаниям счетчика в сумме, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8
							и т. д.
						Итого	

В том числе по отделам (секциям)					
отдел (секция)_____		отдел (секция)_____		отдел (секция)_____	
выручка в сумме, руб. коп.	Подтверждаю. Подпись заведующего отделом (секцией)	выручка в сумме, руб. коп.	Подтверждаю. Подпись заведующего отделом (секцией)	выручка в сумме, руб. коп.	Подтверждаю. Подпись заведующего отделом (секцией)
9	10	11	12	13	14
	X		X		

Выдано покупателям (клиентам) по возвращенным ими чекам (ошибочно пробитым чекам) согласно акту в сумме _____ руб. _____ коп.
прописью

Руководитель _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Старший кассир _____ _____
подпись расшифровка подписи

Печатать с оборотом. Подписи печатать на обороте.

До этого кассир готовит выручку к сдаче, подбирая денежные средства по купюрам, складывая их в пачки в разобранном виде по 100 штук одного достоинства и перевязывая.

Операцию по передаче выручки инкассаторы оформляют с помощью препроводительной ведомости, составляемой в двух экземплярах. В данном документе указываются сдатчик и получатель выручки, банковские реквизиты, согласно которым зачисляются средства. Оборотная сторона ведомости, содержащая покупюрный перечень всей передаваемой выручки, позволяет проконтролировать сумму.

Первый экземпляр препроводительной ведомости, оформленный в установленном порядке, кассир вкладывает в денежную сумку с уложенными туда подобранными деньгами, после чего пломбирует ее. Данную сумку кассир передает инкассатору в обмен на пустую с соответствующей нумерацией и вторым экземпляром ведомости, называемым накладной. Кассир, обозначив в соответствующем журнале регистрации сданную сумму выручки и номер сумки, дает его на подпись инкассатору, который вместе с тем фиксирует дату и время приема средств.

Полученную от инкассатора денежную сумку в банке вскрывают и сверяют вложенную в нее денежную сумму с той, что зафиксирована в препроводительной ведомости. При этом при обнаружении несоответствия сумм либо неплатежных денежных знаков работниками банка в одностороннем порядке составляется акт, форма которого имеется на препроводительной ведомости. После проверки деньги зачисляются на счет торгового предприятия, что подтверждается возвратом второго экземпляра ведомости в бухгалтерию предприятия.

В последнее время на практике часто используется такой порядок сдачи торговой выручки, при котором наличные средства сдает непосредственно представитель предприятия. Такая операция оформляется в обычном порядке с составлением расходного кассового ордера, подтверждающего выбытие выручки из кассы. Вместе с тем при сдаче денег в банк представитель торгового предприятия заполняет объявление на взнос наличными (см. подраздел 6.2.1 "Главная касса").

6.3. Учет денежных средств на расчетном счете и других счетах в банках

Большая часть расчетов между предприятиями в процессе их деятельности осуществляется безналичным путем, то есть перечислением денежных средств со счета плательщика на счет получателя. Посредником в этих расчетах является банк.

Нормативно-правовым актом, регламентирующим порядок ведения банковских операций, является Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденное ЦБР от 03.10.2002 № 2-П (ред. от 22.01.2008).

В банках могут быть открыты различные виды счетов: расчетный, текущий, бюджетный, валютный.

6.3.1. Учет денежных средств на расчетном счете

Для хранения денежных средств и операций по расчетам предприятий, состоящих на хозрасчете, имеющих самостоятельный баланс и наделенных оборотными средствами, в учреждениях банков открываются расчетные счета; при этом учреждения банков выбираются предприятиями самостоятельно.

На расчетном счете сосредоточиваются свободные денежные средства и поступления за реализованную продукцию, выполненные работы и услуги, краткосрочные и долгосрочные ссуды и прочие зачисления.

С расчетного счета производятся почти все платежи предприятия: оплата поставщикам за материалы, погашение задолженности бюджету, и внебюджетным платежам, получение денег в кассу для выдачи заработной платы, материальной помощи, премий и т. п. Выдача денег, а также безналичные перечисления с этого счета банком осуществляются, как правило, на основании приказа предприятия – владельца расчетного счета или с его согласия (акцепта).

При создании предприятиями нехозрасчетных подразделений (филиалов, магазинов, складов) не по месту нахождения головного предприятия подразделениям по ходатайству владельца основного счета могут быть открыты расчетные субсчета в том регионе, где они действуют (для осуществления операций, разрешенных головным предприятием).

Кроме того, могут быть открыты текущие счета (общественным, бюджетным организациям и т. д.).

Для открытия расчетного счета в банк необходимо представить:

- заявление на открытие счета;
- свидетельство о регистрации, выданное регистрирующим органом;
- прошнурованные, пронумерованные, заверенные нотариально, регистрирующим органом или банком копии учредительных документов;
- заверенные в установленном порядке в двух экземплярах банковские карточки с образцами подписей и оттиска печати.

Требуется также решение учредителей о создании предприятия (протокол собрания), копия решения или приказа о назначении руководителя, выписка из ЕГРЮЛ, копия приказа руководителя о назначении главного бухгалтера.

Следует отметить, что банки открывают расчетные и иные счета налогоплательщикам только при предъявлении ими документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе, и в 5-дневный срок сообщают в этот орган об открытии счета.

Добавим, что если у создаваемого предприятия только один учредитель, то требуется и решение учредителя о создании предприятия.

Право первой подписи на банковских документах принадлежит руководителю предприятия или его заместителю, второй – главному бухгалтеру или при отсутствии этой должности в штате – лицу, на которого возложено ведение бухгалтерского учета. Наличие этих двух подписей на денежно-расчетных документах – важнейшее условие, необходимое для принятия их к исполнению банком (при этом отметим, что клиентом может быть установлена только одна подпись).

При открытии подразделению расчетного субсчета в банк представляются вместе с банковскими карточками приказ головного предприятия о создании подразделения и заявление с перечислением возможных операций, которые разрешается совершать по этому субсчету.

При открытии и расчетного субсчета, и текущего счета наряду с вышеперечисленными документами представляется в банк также утвержденный головной организацией устав подразделения. Банковские карточки в случае открытия расчетных субсчетов и текущих счетов заверяются печатью вышестоящей организации; нотариального заверения при этом не требуется.

Таким образом, после предоставления вышеперечисленных документов на открытие счета, подписания договора на банковское обслуживание по распоряжению управляющего банком счету предприятия присваивается номер и заводится лицевой счет для учета движения его средств.

Наличные расчеты

После открытия расчетного счета вносятся средства в уставный фонд, в том числе в денежной сумме.Средства, кроме безналичных перечислений, могут быть внесены учредителями наличными прямо на расчетный счет. Для этого оформляется объявление на взнос наличными (см. подраздел 6.2.1 "Главная касса").

Кроме того, при операциях с наличными средствами используются *денежные чеки*, которые представляются в банк при снятии средств с расчетного счета (на заработную плату, пособия, командировочные расходы, хозяйственные нужды). Одновременно с заполнением чека его реквизиты переносятся в корешок, остающийся у предприятия в чековой книжке и являющийся оправдательным документом.

Чеки (см. далее) выдаются лицам, уполномоченным на получение средств, после их полного заполнения (указания суммы, заверения подписями и печатью). При этом необходимо соблюдать правила заполнения чеков. Следует помнить, что Ф.И.О. получателя средств, сумма пишутся с заглавной буквы и обязательно с начала строки; оставшееся место в этих строчках прочеркивается сплошной чертой. Образец заполнения чека приведен ниже. После принятия чека банк возвращает контрольную марку, по которой в назначенное время могут быть получены средства.

Но, как правило, расчеты между предприятиями и организациями осуществляются в безналичном порядке путем перечисления средств со счета плательщика на счет получателя.

В случае безналичных расчетов в зависимости от характера расчетных операций, от способа организации расчетов, от финансовых отношений между предприятиями применяются различные формы, которые оговорены в договоре между сторонами:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по инкассо (инкассовыми поручениями, требованиями);
- аккредитивная форма;
- расчеты чеками.

АО "АЛЬТАИР"
(чекодатель)

00005680078523856019
№ счета чекодателя

№ 428500 Г7

В КАССУ -
контрольная марка

Корешок чека
№ 428500 Г7

НА 3500 р. - к.

03.11.2010 г.
ЧЕК ВЫДАН
Разиной

Подписи Федоров
(первая)
Ермаков
(вторая)

ЧЕК ПОЛУЧИЛ
03.11.2010 г.
Разина
(подпись)

ЧЕК 428500 Г7 НА 3500 р. = к.

г. Москва 3 ноября 2010 г.
(место выдачи)
АБ "ТОРИБАНК", г. Москва
наименование учреждения
БАНКА СССР

Место печати чекодателя

Место для наклейки контрольной марки

Заплатите Разиной
кому
Елене Ивановне
Три тысячи пятьсот руб.
00 коп.
сумма прописью

Подписи Федоров
Ермаков

Обратная сторона денежного чека

Символ	ЦЕЛИ РАСХОДА	СУММА		Свобод. остаток сметных ассигнований на квартал без учета суммы по данному чеку
40	Заработная плата			
46	Закупки сельхозпродуктов			
50	Пенсии, пособия и страховое возм.			
55	Командировочные в счет лимита			
56	Командировочные без лимита	2700	-	
57	Хоз.-операционные расходы	800	-	
	Подписи Разина			

Оприходовано
по кассе, кассовый
ордер №
от "—" _____ 20 г.

Главный (старший) бухгалтер
_____
(подпись)

Указанную в настоящем чеке сумму получил Разина

Отметки, удостоверяющие личность получателя:

Предъявлен паспорт 45 31 523017
(наименование документа)

выдан УВД "Западный" г. Москвы 21 мая 2002 г.
(наименование учреждения)

Место выдачи г. Иркутск

ПРОВЕРЕНО
Контролер

ОПЛАТИТЬ
Отв. исполнитель
бухгалтер

Оплачено
Кассир

Данные формы расчетов между предприятиями регулируются второй частью Гражданского кодекса РФ, и определены Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным ЦБР от 03.10.2002 № 2-П (ред. от 22.01.2008). По согласованию между предприятиями могут проводиться зачеты взаимной задолженности, минуя банки. В этом случае платежи осуществляются на незачтенную сумму.

Все безналичные расчеты производятся через банк на основании расчетных документов, которые представляют собой оформленные в письменном виде распоряжения предприятия (владельца счета) на перечисление средств; формы их должны соответствовать установленным стандартам. Расчетные документы должны содержать следующие реквизиты:

- наименование документа и код формы по ОКУД;
- номер документа, число, месяц и год его выписки;
- вид платежа;
- наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) или код иностранной организации (КИО);
- наименование и местонахождение банка плательщика, банковский идентификационный код, номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование, местонахождение банка получателя, его БИК, номер корреспондентского счета или субсчета;
- назначение и основание платежа. Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается);
- сумму платежа, обозначенную прописью и цифрами;
- очередность платежа;
- вид операции в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России и кредитных организациях, расположенных в РФ;
- подписи (подпись) уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях).

Расчетные документы принимаются к исполнению независимо от суммы платежа и выписываются с использованием технических средств в один прием под копирку или путем размножения подлинников в необходимом банку количестве экземпляров для всех участвующих в расчете сторон. При этом чеки оформляются от руки чернилами или шариковыми ручками. Следует помнить, что помарки и подчистки, использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются. Списание средств со счета плательщика производится только на основании первого экземпляра расчетного документа, если иное не оговорено указаниями Центрального банка России.

Таким образом, из нескольких возможных форм расчетов плательщик и получатель средств при заключении договоров выбирают конкретную приемлемую для них форму. Банк не имеет права контролировать способ расчета или первоочередность осуществления платежей, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Расчеты платежными поручениями

Одной из самых распространенных форм расчетов являются расчеты платежными поручениями.

Платежное поручение (см. далее) представляет собой письменное распоряжение плательщика обслуживающему его учреждению банка о перечислении определенной суммы со своего счета на счет другого предприятия в том же или другом одногороднем или иногороднем учреждении банка.

Платежными поручениями рассчитываются с поставщиками и подрядчиками в случае предоплаты или по согласованию, с разными кредиторами, по перечислению налогов, с внебюджетными фондами, с работниками при переводе заработной платы на их счета в Сбербанк и другие банки.

Платежные поручения исполняются банками при наличии денег на счетах плательщиков, если иное не предусмотрено договором между банком и плательщиком.

Поступ. в банк плат. _____ Списано со сч. плат. _____

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 121 | 23.11.2010 (Дата) | электронно (Вид платежа) | 0401060

Сумма прописью: **Сто пятьдесят восемь тысяч триста двадцать пять рублей 78 копеек**

ИНН 6533018754 / КПП 777501001		Сумма	158325-78
Плательщик АО "Буревестник"		Сч. №	40702810200000000001
ФАКБ Уралпромстройбанк г. Екатеринбург Банк плательщика		БИК	046505720
		Сч. №	30101810200000000730
КБ Кропоткинпром г. Кропоткин Банк получателя		БИК	040326930
		Сч. №	30101810200000000930
ИНН 0390564636 / КПП 773501001		Сч. №	40702810600000000020
Получатель ООО "Полюс"		Вид оп. 01 / Наз. пл. / Код	Срок плат. 24.11.2010 / Очер. плат. 6 / Рез. поле

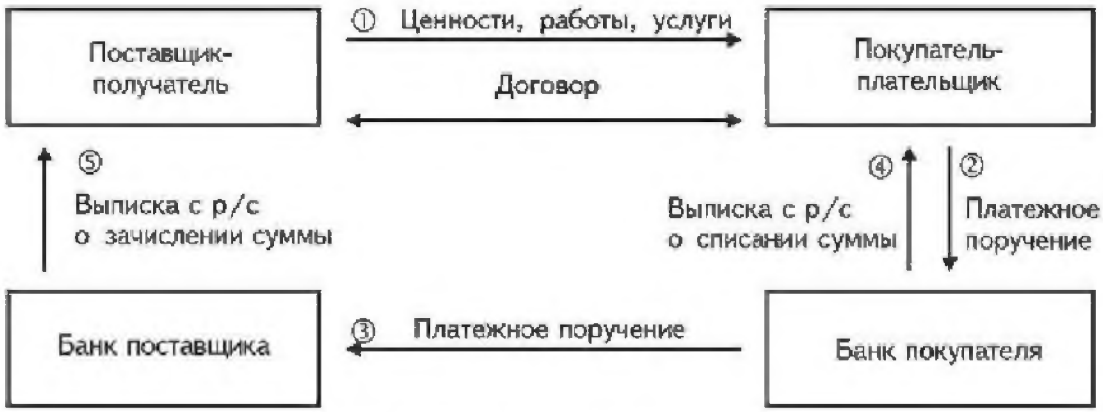
Назначение платежа
Счет № 1217 от 22.11.2010 за комплектующие согласно договору № 225 от 12.12.2009, в том числе НДС 18% - 24151-39.

Подписи _____ Отметки банка

М.П. _____

В случае расчетов поручениями сокращается время совершения и документооборот операции, что можно наблюдать далее. Здесь при использовании предоплаты последовательность операций 1 и 2 может меняться.

СХЕМА
расчетов платежными поручениями



Платежные поручения, представленные в банк на бланке установленной формы, действительны в течение 10 дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается). Они, как и другие банковские документы, заполняются на пишущей машинке без исправлений и подчисток, сумма фиксируется с начала строки и пишется с заглавной буквы. При оформлении платежного поручения следует правильно указывать получателя и его банковские реквизиты (от этого зависит вероятность перечисления средств не по адресу и скорость расчетов), а также идентификационные номера плательщика и получателя. Кроме того, обязательно четкое указание назначения платежа (в случае предоплаты фиксируется номер счета, при оплате полученного товара – номер накладной), разбивка суммы (например, выделяется НДС). При этом основания, отраженные в банковских документах, должны соответствовать первичным документам во избежание дальнейших неприятностей с инспектором.

Здесь следует также отметить, что предприятия с помощью платежных поручений могут осуществлять переводы через отделения связи без ограничения сумм: на имя отдельных граждан (комиссионные); перечисления налогов, на расходы по выплате заработной платы; по набору рабочих; по закупке сельхозпродукции.

Расчеты по инкассо

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа, для чего банк-эмитент вправе привлекать другие банки.

Данные расчеты осуществляются на основании:

- платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с предварительным акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке);
- инкассовых поручений, оплачиваемых в бесспорном порядке.

При этом платежные требования и инкассовые поручения предъявляются взыскателем к счету плательщика через свой банк, используя реестр переданных на инкассо расчетных документов формы 0401014, составляемом в двух экземплярах.

Банк, принявший на инкассо расчетные документы, после проверки, обязуется доставить их по назначению в исполняющий банк. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета с клиентом.

Расчеты платежными требованиями

Платежное требование представляет собой расчетный документ, содержащий требование кредитора – получателя средств (поставщика) к должнику – плательщику (покупателю) оплатить определенную денежную сумму через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных в договоре между плательщиком и получателем денег.

Платежное требование (образец заполнения приведен далее) выписывается поставщиком на бланке (ф. 0401061) и отправляется в обслуживающий банк, а оттуда – в банк плательщика. При этом, если в договоре между сторонами установлено безакцептное списание средств (о чем в платежном требовании сделана надпись с указанием основания), то деньги списываются со счета плательщика без его согласия. Безакцептное списание на имя некоторых получателей может быть предусмотрено и в договоре банковского счета. Также без согласия и в бесспорном порядке списываются средства на основании *инкассовых поручений*, которые применяются для взыскания по исполнительным документам, в предусмотренных сторонами договора случаях или когда бесспорный порядок списания установлен законодательно.

Когда сторонами предусмотрен акцепт, его срок указывается в платежном требовании (не может быть менее трех рабочих дней). В течение этого времени плательщик может отказаться от акцепта полностью или частично, о чем должно быть составлено в трех экземплярах заявление об отказе от акцепта. При отсутствии такого заявления по истечении трех рабочих дней с момента передачи плательщику последнего экземпляра платежного требования исполняющий банк оплачивает его.

Правила оформления данного документа аналогичны действующим при заполнении платежного поручения (заполняется на пишущей машинке или компьютере, без помарок и исправлений, первый экземпляр заверяется подписями и печатью). В нем указываются кроме условий оплаты, срока для акцепта также дата отсылки предусмотренных договором документов и наименование предмета договора, его номер и дата (в т. ч. других документов), дата и способ поставки товара (работ, услуг).

СХЕМА
расчетов платежными требованиями



Поступ. в банк плат. Оконч. срока акцепта Списано со сч. плат.

ПЛАТЕЖНОЕ ТРЕБОВАНИЕ № 06 22 декабря 2010 года 0401061

Дата Вид платежа

Условия оплаты	С акцептом	Срок для акцепта	
Сумма прописью	Двести одна тысяча рублей		

ИНН 7790458673	Сумма	201000=			
Плательщик ООО "Омега"	Сч. №	40789452895431900071			
МКБ "Москомприватбанк" г. Москва Банк плательщика	БИК	044585342			
	Сч. №	30101810400000000342			
Среднерусский банк Сбербанка г. Москва Банк получателя	БИК	044652323			
	Сч. №	30101810900000000323			
ИНН 7740389278	Сч. №	40730945666787893250			
Получатель ООО "Альтаир"	Вид оп.	02	Очер. плат.	06	
	Наз. пл.				
	Код		Рез. поле		

Назначение платежа

За материалы Х по счету-фактуре № 15 от 18.12.2010 (договор № 18 от 21.12.2009). НДС не облагается.

Дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов 19.12.2010

Подписи Отметки банка

М.П.

№ ч. плат.	№ плат. ордера	Дата плат. ордера	Сумма частичного платежа	Сумма остатка платежа	Подпись

Дата помещения в картотеку
Отметки банка плательщика

Расчеты аккредитивами

Активно применяемой предприятиями в последнее время формой расчетов являются расчеты посредством *аккредитивов.*

При расчетах аккредитивами плательщик поручает обслуживающему его банку произвести за счет депонированных своих средств или ссуды оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг по месту нахождения получателя на условиях, предусмотренных плательщиком в аккредитиве. Аккредитив представляет собой поручение банка плательщика (покупателя) банку получателя (поставщика) оплатить расчетные документы. При получении аккредитива банк плательщика бронирует эти средства на отдельном счете. Таким образом, депонирование денег гарантирует получателю средств (поставщику) своевременную оплату за отгруженные ценности, выполненные работы, оказанные услуги; зачисление средств производится банком после предоставления документов, подтверждающих отгрузку или выполнение работ, услуг.

Последовательность операций (например, для покрытого аккредитива – см. далее) для понятия сущности аккредитивной формы расчетов приведена ниже.

При расчетах по аккредитиву, согласно Положению о безналичных расчетах, банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении им документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк. Аккредитив обособлен и независим от основного договора.

В тех случаях, когда поставщик товара сомневается в платежеспособности покупателя и требует предварительной оплаты, а покупатель сомневается в надежности поставщика и боится перечислять деньги, аккредитивная форма расчетов может стать удобным способом разрешения конфликта.

СХЕМА
аккредитивной формы расчетов



Аккредитивы могут быть покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные.

Покрытые (депонированные) – это аккредитивы, при открытии которых банк-эмитент перечисляет собственные средства плательщика или предоставленный ему кредит в распоряжение банка поставщика (исполняющий банк) на весь срок действия обязательств.

При установлении между банками корреспондентских отношений *непокрытый* (гарантированный) аккредитив может открываться в исполняющем банке путем предоставления ему права списывать всю сумму аккредитива с ведущегося у него счета банка-эмитента либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по непокрытому аккредитиву, а также возмещения средств банком-эмитентом исполняющему банку определяется соглашением между банками. Порядок возмещения средств по непокрытому аккредитиву плательщиком банку-эмитенту определяется в договоре между плательщиком и банком-эмитентом.

Наиболее распространенной формой являются расчеты покрытыми аккредитивами; что касается безотзывных аккредитивов, то об этом должно быть четкое указание; при отсутствии его аккредитив является отзывным.

Отзывный аккредитив может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласования с поставщиком (например, в случае несоблюдения условий, предусмотренных договором, досрочного отказа банка-эмитента гарантировать платежи по аккредитиву). Все распоряжения об изменении условий отзывного аккредитива плательщик дает поставщику через банк-эмитент, который извещает банк поставщика (исполняющий банк), а он уже в свою очередь – поставщика. В случае изменения условий или отмены отзывного аккредитива банк-эмитент направляет соответствующее уведомление получателю средств не позже рабочего дня, следующего за днем изменения условий или отмены аккредитива.

Безотзывный аккредитив не может быть аннулирован или изменен без согласия поставщика, в пользу которого он открыт.

Условия безотзывного аккредитива считаются измененными или безотзывный аккредитив считается отмененным с момента получения исполняющим банком согласия получателя средств; при этом частичное принятие изменений условий аккредитива получателем не допускается.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент 2 экземпляра заявления на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив. Форму заявления банк-эмитент разрабатывает самостоятельно.

В заявлении на открытие аккредитива указываются кроме обычных реквизитов также следующие сведения:

- наименования банка-эмитента, банка получателя средств, исполняющего банка;
- вид аккредитива (отзывный или безотзывный);

- условие оплаты аккредитива;
- перечень и характеристика документов, представляемых получателем средств, и требования к их оформлению;
- дата закрытия аккредитива, период представления документов;
- наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, срок отгрузки, грузоотправитель, грузополучатель, место назначения груза.

На основании заявления банк-эмитент составляет аккредитив на бланке формы 0401063 (образец заполнения см. далее). При большом перечне документов, подлежащих указанию в аккредитиве, может составляться приложение к аккредитиву в произвольной форме, на которое делается ссылка в аккредитиве и которое является неотъемлемой частью аккредитива.

Для получения средств по аккредитиву получатель средств (поставщик), отгрузив товары, представляет в пределах срока действия аккредитива реестр счетов (форма 0401065), отгрузочные и другие предусмотренные условиями аккредитива документы в обслуживающий банк.

АККРЕДИТИВ № 12 | 10.12.2010 (Дата) | Почтой (Вид платежа) | 0401063

Сумма прописью: **Сто двадцать пять тысяч рублей**

ИНН 7390458673	Сумма	125000=			
Плательщик ЗАО "Новость"	Сч. №	40789452895431900071			
КБ Кредиттрастовый фонд г Новосибирск Банк плательщика	БИК	044505382			
	Сч. №	30102050900000000323			
КБ Акцепт г Уфа Банк получателя	БИК	044185754			
	Сч. №	30101810900000894583			
ИНН 9284458673	Сч. № (40901)	40789290395431900194			
ООО "Март" Получатель	Вид оп.	08	Срок дейст. аккредит.	20.12.2010	
	Наз. пл.				
	Код		Рез. Поле		

Вид аккредитива: Безотзывный непокрытый

Условие оплаты: Без акцепта

Наименование товаров (работ, услуг), № и дата договора, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузополучатель и место назначения

Товары у отгружены по договору № 6 от 13.12.2010 ООО "Альфа" г. Новосибирск

Платеж по представлению (вид документа) Товарно-транспортная накладная, счет-фактура

Дополнительные условия

№ счета получателя 40789290395431900194

Подписи | Отметки банка

М.П.

При выплате по аккредитиву банк получателя средств (исполняющий банк) обязан проверить соблюдение поставщиком всех условий аккредитива, а также правильность оформления реестра счетов, соответствие подписей и печати поставщика на нем заявленным образцам.

Если условиями аккредитива предусмотрен акцепт уполномоченного покупателя, то проверяется наличие акцептной надписи и соответствие подписи уполномоченного представленному им образцу.

При этом уполномоченные лица обязаны представить исполняющему банку:

- либо доверенность, выданную плательщиком (если уполномоченным является физическое лицо);
- либо копию договора (уполномоченное лицо – организация).

Уполномоченный на осуществление акцепта представитель покупателя на реестрах счетов делает соответствующую надпись и закрепляет ее своей подписью с указанием даты акцепта.

Не принимаются к оплате реестры счетов без указания в них даты отгрузки, номеров товарно-транспортных документов, номеров почтовых квитанций при отправке товара через предприятия связи, номеров или дат приемо-сдаточных документов и вида транспорта, которым отправлен груз при приеме товара представителем покупателя на месте у поставщика.

Реестр счетов представляется поставщиком банку в четырех экземплярах, из которых первый экземпляр используется в качестве основания для списания, четвертый выдается получателю средств в качестве расписки в приеме реестра счетов, а второй с приложением товарно-транспортных документов и иных требуемых условиями аккредитива документов, а также третий экземпляр отсылаются банку-эмитенту для вручения плательщику.

Закрытие аккредитива в исполняющем банке производится:

- по истечении срока действия аккредитива;
- при отказе получателем средств от использования аккредитива до истечения срока его действия (если это допускается условиями аккредитива), путем направления заявления о закрытии аккредитива исполняющему банку. Условиями аккредитива может быть предусмотрено получение согласия плательщика и (или) банка-эмитента на отказ от использования аккредитива получателем средств. Отказ от использования подтвержденного аккредитива возможен с согласия подтверждающего банка. При этом банку-эмитенту посылается уведомление исполняющим банком;
- при отзыве аккредитива (в полной сумме или в ее части) банком-эмитентом, в том числе по требованию плательщика либо после получения согласия получателя средств по безотзывному аккредитиву, о чем посылается сообщение банку-эмитенту.

Расчеты чеками

В платежном обороте для осуществления расчетов в безналичном порядке могут применяться чеки.

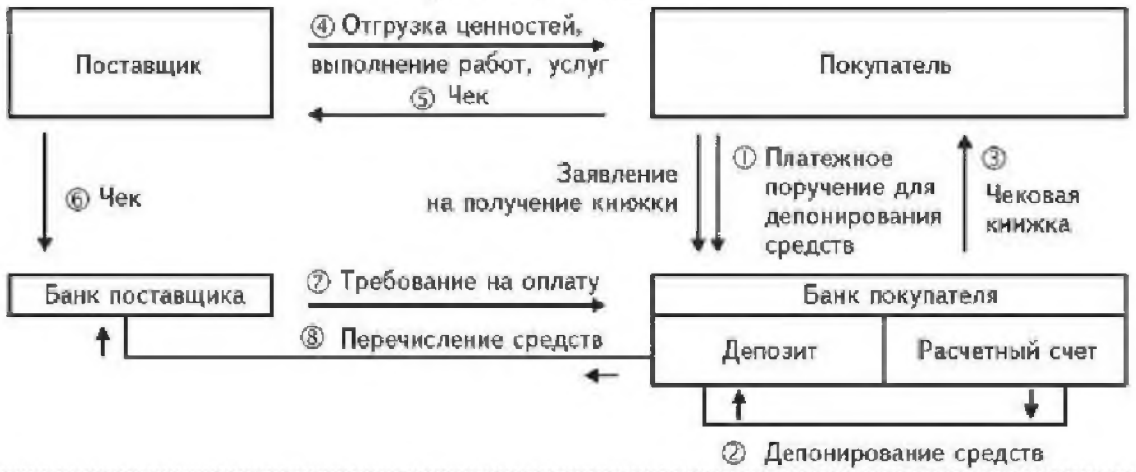
Чек – это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем может быть любое юридическое или физическое лицо,

имеющее средства в банке, которыми оно распоряжается путем выставления чеков в пользу чекодержателя; плательщиком является банк чекодателя.

Чек очень удобен для расчетов в тех случаях, когда плательщик боится отдать деньги до того, как получит товар, а поставщик не хочет передать товар до получения гарантий платежа. Также иметь чековую книжку очень удобно при поездках в командировку в случае приобретения различных необходимых материалов, когда изначально неизвестен продавец.

В случае расчетов чеками поставщик полностью обезопасит себя от сомнений по срокам расчета с покупателем и ускорит оплату. Для понятия сущности данной формы расчетов далее приведена схема расчетов чеками.

СХЕМА
расчетов чеками



Чек обязательно должен содержать:

- наименование "чек", включенное в текст документа;
- поручение плательщику (банку) выплатить определенную сумму;
- наименование плательщика и номер счета, с которого производится платеж;
- указание валюты платежа, даты и места составления чека (при отсутствии считается, что он подписан в месте нахождения чекодателя);
- подпись лица, выписавшего чек, – чекодателя.

Кроме обязательных чеки содержат дополнительные реквизиты. Форма чеков определяется кредитной организацией самостоятельно.

При расчетах чеками следует помнить, что чек должен быть оплачен в полной сумме, на которую он выписан, без какой-либо комиссии (при этом указание о процентах считается ненаписанным).

Чек не может быть отозван чекодателем до истечения установленного внутрибанковскими правилами срока для его предъявления к оплате (представление чека в банк чекодержателем).

Убытки, возникшие в результате оплаты плательщиком (банком) утраченного или похищенного чека, несет чекодатель или плательщик в зависимости от того, по чьей вине они возникли. Лицо, оплатившее чек, может потребовать передачи ему чека с распиской в получении платежа.

Отражение операций по расчетному счету

При осуществлении операций со средствами по расчетному счету происходит их движение, отражаемое в банковской выписке. *Выписка с расчетного счета* предприятия является банковским документом, дающим бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия.

Банковские выписки, выдаваемые клиентам с расчетного счета в разных банках, могут несколько отличаться по форме исполнения из-за различной обслуживающей техники, но обязательными атрибутами каждой из них являются:

- номер расчетного счета клиента;
- дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки.

Здесь же обязательно фиксируются суммы перечислений (либо увеличивающие, либо уменьшающие сальдо счета), а также остаток средств на дату выписки.

Пример банковской выписки приведен ниже.

КБ Кредотраст, ОАО
28.12.2010 09:50:07

ВЫПИСКА ИЗ ЛИЦЕВОГО СЧЕТА
за 27.12.2010

Счет: ПАС. 40700-801-1-000-020000-10. RUR Открыт АО "Юлия"
Подразделение: ОПЕРУ Бал. счет: 40705
Дата последней операции: 25.12.2010 RUR
Входящий остаток кредитовый: 20951-02
Исходящий остаток кредитовый: 65351-02

Дата опер	№ док.	ВО	РЦ	Счет корр-та	Обороты по дебету	Обороты по кредиту	Остаток
27.12.10	32	01	3	30115576849403984890		36000-00	56951-02
27.12.10	15	01	3	30115668388959898777		8400-00	65351-02
Итого						44400-00	65351-02

Графы банковской выписки понятны для пользователя (при этом в данном банковском документе в столбце под шифром ВО закодированы вид операций предприятия, оформленных платежными и иными расчетно-платежными банковскими документами).

В столбце "обороты по дебету" отражаются расходные операции для банка, то есть суммы перечисленных средств с расчетного счета предприятия по соответствующим документам; "обороты по кредиту" – приходные операции для банка, то есть фиксируются суммы поступивших на счет клиента средств.

В строке "Итого" отражаются суммы платежей или поступлений по данной выписке (соответственно в столбцах обороты по дебету или обороты по кредиту).

Указывается также исходящий остаток, то есть сальдо по расчетному счету после совершения отраженных в выписке операций.

К банковским выпискам при выдаче их клиентам на руки прилагаются оправдательные документы (отражаемые в выписке приходные или расходные документы). Бухгалтер, получив выписку, имеет возможность сверить суммы по выписке с суммами по прилагаемым к ней оправдательным документам, после чего против сумм, указанных в выписке, проставляются номера корреспондирующих счетов (фиксируется бухгалтерская проводка).

Для учета операций по счетам в банке предназначены несколько счетов: 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", на которых отражаются расчеты с помощью аккредитивов или чековых книжек.

Имеющиеся средства на счету у предприятия являются его активом, поэтому счета 51, 52, 55 являются активными, они при увеличении дебетуются, при уменьшении – кредитуются. Поступление денег на счет или открытие аккредитивов, чековых книжек влечет за собой увеличение актива предприятия, а следовательно – дебетование счетов 51, 52 или 55. При этом по кредиту отражаются счета, при изменении которых произошла данная операция. То есть в корреспонденции фиксируется источник финансирования поступления средств.

Денежные суммы, поступившие на расчетный счет, отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции со счетами:

Кт 50 "Касса" – на суммы денежных средств, поступивших из кассы (выручка от реализации, депонентские суммы и т. д.);

Кт 57 "Переводы в пути" – на суммы денежных средств, числившихся в пути;

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на суммы возвращенных авансов;

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – на суммы денежных средств, поступивших от покупателей и заказчиков;

Кт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" – на суммы поступивших кредитов и займов;

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на полученные из бюджета и внебюджетных фондов суммы;

Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами" – на суммы, возвращенные подотчетными лицами на расчетный счет;

Кт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" – на суммы, оплаченные сотрудниками в возмещение ущерба на расчетный счет;

Кт 75 "Расчеты с учредителями" – на суммы вкладов, поступивших от учредителей;

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – на поступившие от дебиторов суммы (например, поступивших удовлетворенных претензий);

Кт 86 "Целевое финансирование" – на средства целевого финансирования и целевых поступлений;

Кт 91 "Прочие доходы и расходы" – суммы поступивших прочих доходов (например, от аренды, штрафов, пени, неустоек и т. д.);

Кт 98 "Доходы будущих периодов" – поступившие на расчетный счет суммы, являющиеся доходами будущих периодов (например, арендная плата за последующие периоды).

В случае перечисления средств счета 51, 55 кредитуются, их остаток уменьшается. По дебету же фиксируется направление выбытия средств.

Выбытие денежных средств с расчетного счета отражается по кредиту счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции со счетами:

Дт 04 "Нематериальные активы" – на сумму расходов, по приобретению нематериальных активов;

Дт 50 "Касса", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" – средства, полученные в кассу, перечисленные на валютный счет, специальные счета;

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на перечисленную поставщикам сумму (погашение задолженности);

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – возврат авансов;

Дт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" – на суммы погашения краткосрочных и долгосрочных кредитов;

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на суммы перечисленных в бюджет и в фонды социального страхования налогов и платежей;

Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – суммы, оплаченные сотрудникам в качестве оплаты труда с расчетного счета;

Дт 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 75 "Расчеты с учредителями" – выданные с расчетного счета подотчетные суммы, суммы по прочим операциям с персоналом, а также начисленные учредителям;

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – ошибочно зачисленные суммы, суммы, поступившие по претензиям, в погашение кредиторской задолженности.

Таким образом, по дебету счета 51 "Расчетные счета" отражаются остаток свободных денежных средств предприятия на начало месяца, поступления наличных денег из кассы предприятия, денежные средства, зачисленные от покупателей продукции, заказчиков, дебиторов, полученные ссуды и т. д. По кредиту – учитывается погашение задолженности предприятия поставщикам материальных ценностей (услуг), подрядчикам за выполненные работы, бюджету, банку за полученные ссуды, органам социального страхования и прочим кредиторам, суммы, полученные наличными в кассу, и т. д.

На основе корреспонденции счетов, проставленной на банковской выписке, перечисленные суммы разносятся в журнал-ордер или ведомость по счету 51 "Расчетные счета" или по другим счетам в банке. При этом в ведомости отражается их поступление, в журнале-ордере – выбытие. Таким образом, сопоставляя дебетовые (поступление) и кредитовые (выбытие) обороты за отчетный период, выводится конечный остаток по счету на определенную дату (синтетический учет), который должен совпадать с суммой средств, отраженных в банковской выписке и имеющихся на счете на эту дату (аналитический учет).

6.3.2. Учет денежных средств на валютных счетах

Валютные счета, количество которых не ограничивается, открываются в уполномоченных банках, то есть имеющих соответствующую лицензию.

Нормативное регулирование валютных операций в отношении их бухгалтерского учета осуществляется Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", утвержденным приказом Минфина от 27.11.2006 № 154н (ред. от 25.12.2007).

Российские организации (резиденты), а также юридические лица с иностранными инвестициями (как резиденты, так и нерезиденты), осуществляющие деятельность на территории России, бухгалтерский учет всех валютных операций, независимо от используемых валют, ведут в рублях.

О всех совершенных операциях банк сообщает организации посредством выписки в двух валютах: в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте. Рублевый эквивалент – это пересчитанная в рубли сумма иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату (день) совершения операции.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитывается на счете 52 "Валютные счета", к которому открываются субсчета:

1) "Валютные счета внутри страны";

2) "Валютные счета за рубежом";

В бухгалтерском учете при отражении иностранной валюты на валютном счете применяется общее правило, касающееся обязательного пересчета иностранной валюты в рубли на дату поступления и выбытия валюты, а также остатка средств на валютном счете по мере изменения курса иностранных валют, котирующихся Центральным банком РФ на эти даты, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

В связи с тем, что единственным средством платежа на территории России является рубль, использование организациями-резидентами в расчетах иностранной валюты не допускается.

Для осуществления расчетов в иностранной валюте с нерезидентами организации приобретают ее на рынке. Все операции, совершенные юридическими лицами по покупке и продаже валюты, оформляют договорами.

Финансовый результат от продажи валюты определяется на счете 91 "Прочие доходы и расходы". В случае если валюта, списанная со счета 52, продается уполномоченным банком не сразу, а через несколько дней, то для ее учета может использоваться счет 57 "Переводы в пути".

Следует отметить и возможность покупки инвалюты предприятиями. Согласно Закону "О валютном регулировании и валютном контроле" в действующей редакции предприятие имеет право покупать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке РФ в порядке и на цели, определенные ЦБ РФ, через уполномоченные банки. Такими целевыми направлениями могут быть: командировочные расходы, операции по выполнению обязательств по договорам-контрактам и др. Просьба предприятия банку оформляется заявкой на покупку.

Покупка валюты может быть оформлена через счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Зачисление приобретенной валюты осуществляется на субсчет 52-1 по курсу ЦБ РФ на день зачисления.

Разница между курсом покупки и курсом ЦБ РФ списывается в случае превышения курса покупки над курсом ЦБ РФ на счет 91 (при этом согласно ст. 265 НК РФ расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса относятся к внереализационным расходам). Если же курс ЦБ РФ оказался выше курса покупки, разницу следует отнести на кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы". Оплату банку комиссионных за покупку валюты списывают на затраты организации.

Операции по валютному счету отражаются по аналогии со счетом 51 "Расчетные счета". Аналитический и синтетический учет в разрезе субсчетов организуется по кодам валют (например, доллар США, немецкая марка и т. д.).

Учет и движение денежных средств по валютным счетам, а также по операциям в иностранной валюте производятся в валюте Российской Федерации, то есть в рублях и определяются путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действовавшему на дату совершения операции. С момента совершения операции (выписки расчетно-платежных документов) возникают курсовые разницы в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам. Согласно ПБУ 3/2006 курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность и подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы через счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Отделение банка уведомляет предприятие о движении инвалюты по его лицевому счету выпиской с валютного счета. На основании выписок ведется журнал-ордер № 2/1 для оборотов по кредиту и ведомость № 2/1 — по дебету. По валютному счету необходимо вести карточки аналитического учета по наименованию валют.

6.4. Учет расчетов с поставщиками и покупателями за товары и услуги

Расчеты с поставщиками и покупателями за товары и услуги производятся в основном через банки по безналичному расчету и регулируются соответствующими договорами, в которых оговариваются вид поставляемых ценностей, условия поставки, количественные и стоимостные показатели, сроки поставки, порядок расчетов (условия платежей) между организацией и поставщиками. Что касается возможных условий поставок, то они рассмотрены ранее. Порядок расчетов между предприятиями и поставщиками по внутрироссийским поставкам определяется в соответствии с Правилами безналичных расчетов в Российской Федерации; по импортным поставкам — в соответствии с правилами международных расчетов и оговаривается в договоре (см. подраздел 6.3 "Учет денежных средств на расчетном счете и других счетах в банках").

6.4.1. Оформление расчетов с поставщиками и покупателями

Для учета расчетов с поставщиками за полученные товарно-материальные ценности, потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и др., применяют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Товары поступают к покупателям в одни сроки, а платежи производятся в другие сроки. Стоимость фактически поступивших товарно-материальных ценностей, потребленных услуг на основании приходных документов отражается по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или соответствующих затрат (в т. ч. 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") в сумме стоимости принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, принятых работ, потребленных услуг согласно расчетным документам поставщиков, подрядчиков. Кроме того, по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отражаются суммы начисленного НДС в корреспонденции с дебетом счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", соответствующим субсчетам.

За услуги по доставке товаров записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" производят в корреспонденции со счетами учета товаров, расходов на продажу и т. п.

Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товаров обнаружилась их недостача против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика (после того как счет был акцептован) было обнаружено несоответствие цен, обусловленных договором, или арифметические ошибки, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76-2 "Расчеты по претензиям".

При поступлении товаров, на которые не получены расчетные документы поставщиков, необходимо проверить, не числятся ли поступившие товары как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков и не числится ли стоимость поступивших ценностей как дебиторская задолженность.

За неотфактурованные поставки счет 60 кредитуют на стоимость поступивших ценностей по ценам, предусмотренным в договорах (если поставщик неизвестен – учетным ценам; при использовании в организации в качестве учетных рыночных цен поставки учитываются по рыночным ценам). После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с их учетом.

Дебетуют счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" согласно выпискам банка и другим документам на суммы исполнения обязательств (оплаты счетов поставщикам), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств (касса, расчетные счета и т. д.), источников финансирования (кредиты, займы), расчетов (зачет задолженности покупателей, заказчиков).

Со счета 60 кредиторская задолженность поставщика списывается по истечении срока давности на счет прибыли, что отражается проводкой:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

На счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" покупатель осуществляет контроль за поступлением товаров, их оплатой, а также за полнотой и своевременностью оприходования их материально ответственными лицами.

Синтетический и аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется в разрезе контрагентов в журнале-ордере № 6.

Что касается корреспонденции счетов по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", то она очень разнообразна и затрагивает множество операций, которые рассмотрены в предыдущих и последующих разделах (корреспонденции счетов по счету 41 "Товары" – в разделе по учету поступления товаров, 51 "Расчетные счета" – в разделе по отражению операций на расчетном счете и т. д.).

Следует помнить, что, кроме того, получение (потребление) некоторых работ, услуг (операций некоммерческого характера) может быть проведено через счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (см. подраздел 6.5.3 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами").

Торговые предприятия при отгрузке товаров выставляют покупателю счета и оформляют в обязательном порядке счета-фактуры с указанием НДС.

Учет расчетов с покупателями ведут на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Здесь учитываются расчеты по предъявленным покупателям и принятым к оплате расчетным документам за отгруженные товары, расчеты с покупателями при наличии длительных хозяйственных связей, задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченную полученными векселями, а также по полученным авансам и предоплатам.

Аналитический учет по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по: покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" дебетуют в корреспонденции со счетами 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" на суммы, причитающиеся с покупателей, на которые покупателям предъявлены расчетные документы (при применении метода определения выручки по отгрузке и предъявлению расчетных документов).

Кредитуют счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетами учета денежных средств на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов).

Способы расчетов с покупателями, так же как и с поставщиками, оговорены в предыдущих разделах.

Расчеты с покупателями могут быть осуществлены путем зачета взаимных задолженностей, что отражается проводкой:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

При этом при наличии незачтенной суммы она оплачивается покупателями в обычном порядке.

Невзысканная сумма задолженности покупателя по истечении сроков исковой давности списывается на убыток через счет 91 (при этом числится за балансом) проводкой:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Следует помнить, что плательщик имеет право полностью отказаться от оплаты в случаях, если товары или услуги не заказаны (не предусмотрены договором); товары поставлены досрочно без согласия покупателя; документально установлена недоброкачественность или некомплектность товаров; не согласована цена товаров; предъявленное требование оплачено раньше или поступило бестоварное требование, по которому фактически не произошла отгрузка или не оказаны услуги. Частичный отказ от акцепта разрешается в случаях отгрузки наряду с заказанными незаказанных товаров или отгрузки их в большем количестве, чем указано в счете, или более низкой сортности, или отсутствия согласованных цен на часть товаров, или превышения установленных цен, арифметических ошибок в требовании, или недостачи товаров.

При отказе от оплаты покупатель принимает поступающий товар на ответственное хранение и по мере поступления распоряжения поставщика отгружает его в указанный адрес.

Синтетический и аналитический учет расчетов с покупателями за отгруженные им товары (учет операций по счету 62) ведется в журнале-ордере № 11 (обороты по кредиту), ведомости отгрузки и реализации товаров в разрезе каждого дебитора, которые дают возможность контролировать наличие задолженности покупателей, сроки оплаты за отгруженный товар.

В зависимости от объема учетной работы и необходимости получения данных по различным группировкам можно вести несколько журналов-ордеров (по отдельным контрагентам, по транзитным операциям).

6.4.2. Учет расчетов с использованием векселей

Вексель – это ценная бумага, представляющая собой письменное долговое обязательство установленной формы, дающая его владельцу бесспорное право по истечении срока обязательства требовать с должника уплаты обозначенной на векселе денежной суммы. Вексель может быть простым и переводным.

В простом векселе указывают место и дату его выдачи, сумму долгового обязательства, срок и место платежа, наименование кредитора, которому должен быть произведен платеж, подпись векселедателя. В векселе может быть определено обязательство по уплате процентов (например, "плюс проценты исходя из 70% годовых").

Переводной вексель (тратта) – это письменное распоряжение кредитора (трассанта) заемщику (трассату) об уплате определенной суммы третьему лицу (ремитенту) – физическому или юридическому. В переводном векселе содержатся следующие данные: наименование документа "вексель"; предложение оплатить определенную сумму; наименование трассата (плательщика); указание срока и места платежа; наименование ремитента (получателя); дата и место составления векселя; подпись трассанта (выдавшего вексель).

Переводной вексель должен быть акцептован трассатом, в ином случае трассат не имеет никаких обязательств по векселю. Акцепт – это согласие оплатить вексель. Надпись делает трассат на лицевой стороне векселя: "обязуюсь уплатить", "вексель акцептован", а также указывает дату акцепта, ставит подпись и печать. Срок платежа может иметь четыре установленных законом формы:

- конкретная дата (обязуюсь оплатить 15 декабря 2010 года);
- во столько-то времени от даты составления векселя (через 10 дней или через 3 месяца);
- по предъявлении векселя (должник обязуется заплатить в день предъявления векселя);
- во столько-то времени от предъявления векселя (через 10 дней со дня предъявления векселя).

Нарушение любого из перечисленных условий делает вексель недействительным.

В настоящее время вексельная форма стала широко применяться для кредитования торговых операций. Предприятие или лицо, выписавшее вексель, становится заемщиком. Предприятие или лицо, получившее вексель в уплату за проданные товары, становится кредитором.

Вексельная форма расчетов, как показала практика, имеет положительные стороны, например, покупателям посредством векселей предоставляется возможность получить коммерческий кредит в виде отсрочки платежа за отгруженные товары.

В бухгалтерском учете операции, связанные с векселями, отражаются в соответствии с письмом Минфина РФ от 31.10.94 № 142 "О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между предприятиями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги" с изменениями и дополнениями (с учетом нового Плана счетов).

При вексельной форме расчетов используется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", отдельный субсчет и счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", отдельный субсчет. По счету 60 построение аналитического учета должно обеспечить получение необходимых данных по поставщикам: по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным оплатой векселям, по полученному коммерческому кредиту. По счету 62 построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями дисконтированными (учтенными) в банках; векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

6.4.3. Учет товаров при товарообменных (бартерных) операциях

Бартерная сделка представляет собой прямой безденежный, сбалансированный обмен товарами и услугами между юридическими и физическими лицами, когда оплата товаров поставщику производится в товарной форме или в форме услуг.

При осуществлении товарообменной операции торговое предприятие в рамках одного договора является и покупателем и продавцом. При бартерном обмене производится оценка обмениваемых товаров с целью обеспечения эквивалентности обмена, оценки возможных взаимных претензий, определения санкций и т. п.

Расчеты по взаимным претензиям (штрафы, уценки и т. п.) при бартерных операциях производятся путем уменьшения объема поставляемых товаров или же путем дополнительных поставок.

Фактически с каждой стороны бартерной сделки параллельно осуществляется реализация собственного товара в обмен на приобретение (покупку) другого товара. При этом требующиеся для учета и налогообложения соответствующих операций цены определяются на основе использования данных о рыночных ценах на обмениваемые товары, а также данных предприятий-изготовителей, бирж, торговых домов. В качестве рыночной цены признается цена договора, пока не установлено иное. В случаях товарообменных сделок, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган при проведении проверки вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Расчеты, связанные с товарообменными операциями, осуществляются в соответствии с письмами Минфина РФ, а также Планом счетов.

Далее приведены бухгалтерские проводки по учету товарообменных (бартерных операций).

Оприходование товаров по покупной цене (без учета особенностей отражения НДС) фиксируется проводкой:

Дт 41-1 "Товары на складах"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Когда товары приходуются согласно учетной политике по продажной цене, то составляется дополнительная проводка на сумму торговой надбавки (см. ранее).

Отгрузка товара поставщику с предъявлением ему расчетных документов отражается как реализация бухгалтерской записью (поставщик выступает в роли покупателя):

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кт 90 "Продажи".

После этого необходимо провести зачет задолженности покупателя стоимостью полученных от него (как поставщика) ценностей (бартер), что фиксируется в учете записью:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Реализованные товары списываются (по покупной цене) проводкой:

Дт 90 "Продажи"

Кт 41-1 "Товары на складах".

При учете товаров по продажным ценам дополнительно сторнируется торговая надбавка по дебету счета учета реализации в корреспонденции со счетом 42 "Торговая наценка".

6.5. Учет расчетов по нетоварным операциям

6.5.1. Учет расчетов с подотчетными лицами

В торговых предприятиях расчеты с подотчетными лицами имеют особое значение, так как часто возникают потребности в закупке товаров через сотрудников предприятия.

Расчеты с работниками торгового предприятия по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные нужды и прочие расходы, а также на служебные командировки, учитывают на счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Выдача наличных денежных средств под отчет регулируется Порядком ведения кассовых операций в РФ. Целесообразность, размеры и сроки, на которые выдаются средства под отчет согласно Порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденному решением Совета директоров ЦБР от 22.09.93 № 40, определяются руководителями предприятий.

Кассир выдает подотчетному лицу денежные средства на основании надлежащим образом оформленного приказа руководителя или заявления работника с разрешительной надписью руководителя. При этом в приказе и заявлении должен быть указан срок, на который выдаются подотчетные средства по различным видам операций.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. При этом передача выданных под отчет наличных денег одним работником другому запрещается.

На основании приказа руководителя (например, о направлении в командировку или о нормах на отдельные виды представительских расходов) бухгалтером составляется смета, итог которой после утверждения ее в виде аванса выдается подотчетному лицу, что оформляется расходным кассовым ордером (см. подраздел 6.2.1 "Главная касса").

При составлении сметы следует учитывать действующие нормы.

При компенсации затрат работникам за использование ими личных легковых автомобилей для служебных поездок средства в подотчет выдаются на основании приказа руководителя при предъявлении соответствующих документов (копии техпаспорта автотранспортного средства) с учетом действующих норм.

Аналогично оформляются выдачи средств работникам на хозяйственные нужды — например, закупку материалов и т. д. При этом размер данных сумм обычно ограничен (их выдача предусмотрена сметой предприятия).

	Код
Форма по ОКУД	0302001
по ОКПО	12453253

АО "Альтаир"
наименование организации

АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

Номер	Дата
12	*21.11.2010*

УТВЕРЖДАЮ
Отчет в сумме *2654* руб. *00* коп.
Руководитель *директор* (должность)
Федоров (подпись) *Федоров А.Б.* (расшифровка подписи)
"*21*" *ноября* 20*10* г.

	Код
Структурное подразделение	
Табельный номер	*17*

Подотчетное лицо *Петров А.С.* (фамилия, инициалы)
Профессия (должность) *экспедитор*
Назначение аванса *Командировочные расходы*

Наименование показателя		Сумма, руб. коп.
Предыдущий аванс	остаток	—
	перерасход	—
Получен аванс 1. из кассы		*2580=*
1а. в валюте (справочно)		
2.		
Итого получено		*2580=*
Израсходовано		*2654=*
Остаток		
Перерасход		*74=*

Бухгалтерская запись			
дебет		кредит	
счет, субсчет	сумма, руб. коп.	счет, субсчет	сумма, руб. коп.
20	*2195-76*	*71*	*2654-00*
19-3	*143-24*		
10	*315-00*		

Приложение 5 документов на 5 листах

Отчет проверен. К утверждению в сумме Две тысячи шестьсот пятьдесят четыре руб. 00 коп.

сумма прописью

(2654 руб. 00 коп.)

Главный бухгалтер Ермаков / подпись — Ермаков А.Б. / расшифровка подписи

Бухгалтер Жигунов / подпись — Жигунов Ю.В. / расшифровка подписи

Остаток внесен в сумме — руб. — коп.

Перерасход выдан по кассовому ордеру № 23 от "23" ноября 2010 г.

Бухгалтер (кассир) Жигунов / подпись — Жигунов Ю.В. / расшифровка подписи "23" ноября 2010 г.

линия отреза

Расписка. Принят к проверке от Петров А.С авансовый отчет № 12 от "21" ноября 2010 г.

на сумму Восемьсот шестьдесят четыре руб. 00 коп.

прописью

количество документов 5 на 5 листах

Бухгалтер Жигунов — Жигунов Ю.В. / расшифровка подписи "21" ноября 2010 г.

Оборотная сторона формы № АО-1

Номер по порядку	Документ, подтверждающий производственные расходы		Наименование документа (расхода)	Сумма расхода				Дебет счета, субсчета
				по отчету		принятая к учету		
	дата	номер		в руб. коп.	в валюте	в руб. коп.	в валюте	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	20.11.2010		Ж/д билет Москва-Рязань	112-00		112-00		20, 19-3
2	22.11.2010	№ 6	Квитанция от магазина за материалы	315-00		315-00		10
3	18.11.2010		Постель в поезде, квитанция	15-00		15-00		20, 19-3
4	19.11.2010		Ж/д билет Рязань-Москва	112-00		112-00		20, 19-3
			Суточные за 2 дня (700 х 2)	1400-00		1400-00		20
5	19.11.2010	567	Расходы по найму жилья	700-00		700-00		20, 19-3
			Итого	2654-00		2654-00		

Подотчетное лицо Петров / подпись — Петров А.С. / расшифровка подписи

Унифицированная форма Т-10
утверждена постановлением Госкомстата
России от 05.01.2004 № 1

	Код
Форма по ОКУД	0301024
по ОКПО	44702981

АО "Альтаир"
наименование организации

КОМАНДИРОВОЧНОЕ УДОСТОВЕРЕНИЕ

Номер документа	Дата составления
12	16.11.2010

Табельный номер

Работник Петров Петр Петрович
фамилия, имя, отчество

структурного подразделения

экспедитор
должность (специальность, профессия)

командируется в г. Рязань
место назначения (страна, город, организация)

для закупки материалов
цель командировки

на 2 календарных дней (не считая времени нахождения в пути)
с "11" ноября 20 10 года по "13" ноября 20 10 года
Действительно по предъявлении паспорта или заменяющего его документа 45 72 345678
наименование, серия, номер

Руководитель организации директор Федоров Федоров Е.А.
должность личная подпись расшифровка подписи

Оборотная сторона формы № Т-10

Отметки о выбытии в командировку, прибытии в пункты назначения, выбытии из них и прибытии в место постоянной работы:

Выбыл из г. Москвы
"11" ноября 20 10 г.
директор Федоров
должность личная подпись
Федоров Е.А.
расшифровка подписи

М.П.

Выбыл из г. Рязань
"13" ноября 20 10 г.
зам. директора Лантев
должность личная подпись
Лантев А.А.
расшифровка подписи

М.П.

Прибыл в г. Рязань
"12" ноября 20 10 г.
зам. директора Лантев
должность личная подпись
Лантев А.А.
расшифровка подписи

М.П.

Прибыл в г. Москву
"18" ноября 20 10 г.
директор Федоров
должность личная подпись
Федоров Е.А.
расшифровка подписи

М.П.

После проведения хозяйственно-операционных, представительских расходов, возвращения из командировки подотчетное лицо предоставляет авансовый отчет о фактически израсходованных суммах с приложением оправдательных первичных документов (см. ранее), который в течение 5 дней обрабатывается бухгалтером.

Целесообразность произведенных расходов подтверждается вышестоящим к подотчетному лицу должностным лицом. После проверки бухгалтером и определения суммы отчета он утверждается руководителем организации и принимается к учету (см. далее). Остаток неиспользованных сумм сдается в кассу подотчетным лицом по приходному кассовому ордеру (см. подраздел 6.2.1 "Главная касса"), перерасход выдается по расходному кассовому ордеру (см. там же).

В случае непредоставления отчета об израсходованных подотчетных средствах и невозвращения в кассу предприятия остатка неиспользованных сумм авансов в установленные сроки бухгалтер имеет право удержать из начисленной заработной платы данную задолженность в предусмотренном действующим законодательством порядке.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на синтетическом активно-пассивном счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами", сальдо которого отражает сумму задолженности подотчетных лиц предприятию (дебетовое) или сумму не возмещенного работнику перерасхода (кредитовое).

Подотчетные суммы для контроля за их расходованием учитываются в разрезе каждого работника предприятия в ведомости и журнале-ордере по счету 71.

Основанием для заполнения данного бухгалтерского регистра являются расходные и приходные кассовые ордера – при выдаче средств в подотчет и возврате их в кассу, а также авансовый отчет – при списании израсходованных сумм.

При этом по дебету счета 71 фиксируются полученные в подотчет или в счет компенсации произведенных расходов денежные средства обычно в корреспонденции со счетом 50 "Касса" (в этом случае возникает задолженность работника перед предприятием или погашается задолженность предприятия ему), по кредиту же – направление их расходования в корреспонденции с соответствующими счетами (при этом возникает задолженность работнику или погашается его задолженность перед предприятием).

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по дебету счета 94 (согласно счетному плану) проводкой:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 в дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (если они могут быть удержаны из заработной платы работника) или 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (когда удержания не могут быть произведены).

Кроме того, необходимо помнить о включении в облагаемый налогом доход работника суммы превышения выплачиваемых суточных, средств за пользование личным автотранспортом сверх установленной законодательством компенсации. Также в облагаемый налогом доход работника вклю-

чаются суммы, по которым работник не отчитался в течение установленного срока. По средствам, выданным без установления срока возврата, отраженным на отчетную дату по дебету счета 71, налог не удерживается. Но при последующем списании средств из подотчета без оправдательных документов эта сумма облагается налогом на общих основаниях. При этом налог на доходы начисляется по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "По налогу на доходы физических лиц".

Что касается списания из подотчета работника суммы превышения против установленных норм, то они на основании главы 25 НК РФ для целей налогообложения отражалась отдельно и фиксировалась по кредиту счета 71. При этом следует помнить, что данные нормы были утверждены отдельными постановлениями Правительства РФ от 08.02.2002 (№ 92 и № 93).

С 2008 года нормы, не подлежащие обложению НДФЛ, были установлены в сумме: 700 руб. в сутки – по командировочным внутри страны, 2500 руб. – по загранкомандировкам (такие же необлагаемые НДФЛ суммы предусмотрены на возмещение расходов по найму жилого помещения при непредоставлении работником подтверждающих расходы документов).

К учету принимаются авансовые отчеты, проверенные арифметически, по существу, на соответствие выданного аванса назначению и утвержденные руководителем. Бухгалтер в процессе обработки авансового отчета проставляет на оправдательных документах и на отчете имеющие место бухгалтерские проводки, которые показывают направление расходования средств.

Для обеспечения оперативной деятельности предприятий подотчетным лицам могут быть выданы денежные средства на *хозяйственные расходы*.

Подотчетным лицам деньги выдаются для закупок товарно-материальных ценностей на рынках, у населения, а также у других юридических лиц.

При оформлении авансового отчета по произведенным хозяйственным расходам к нему должны быть приложены документы, подтверждающие покупку. К данным документам относятся счета и чеки магазинов, квитанции приходных кассовых ордеров, а в случае осуществления покупки на рынке или у населения – акты-справки.

При приобретении товарно-материальных ценностей подотчетным лицом к авансовому отчету кроме документов, подтверждающих приобретение и потраченные на них суммы, должны быть приложены документы, подтверждающие их оприходование на склад (это может быть приходный ордер, приходная накладная).

На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами", по дебету которого учтен выданный на хозяйственные расходы аванс, кредитуется в корреспонденции со счетами учета затрат и приобретенных ценностей или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

При получении от подотчетных лиц согласно сопутствующим документам материалов, товаров соответствующие им суммы НДС, выделенные в расчетных документах, фиксируются по счету 19, соответствующим субсчетам.

Они списываются при фактической оплате по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом РФ, а также по товарам (работам, услугам), приобретаемым для перепродажи (при соответствующих условиях, например, обязательном наличии счета-фактуры — см. ранее) в дальнейшем на расчеты с бюджетом по данному налогу (в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "По НДС").

При расчетах с бюджетом согласно Налоговому кодексу РФ также засчитываются суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них; а также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг); суммы НДС, уплаченные в бюджет с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае расторжения соответствующего договора и возврата сумм авансовых платежей.

НДС засчитывается перед бюджетом на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, на суммы налога, предъявленные и уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг).

Средства подотчетному лицу могут быть выданы также на *командировочные расходы*.

При направлении в командировку оформляется командировочное удостоверение (см. ранее), которое может не выписываться при возвращении работника из командировки в место постоянной работы в тот же день, в который он был командирован. Вместе с тем, дословно следуя инструкции, фактическое время пребывания в командировке определяют по отметкам в командировочном удостоверении, поэтому рекомендуется все же оформлять этот документ во избежание споров с налоговым инспектором.

Командировочное удостоверение должно обязательно содержать отметки о прибытии и выбытии работника. Отметки в данном документе заверяются печатью, обычно используемой в хозяйственной деятельности организации. Если работник командируется в разные населенные пункты, то соответствующие отметки должны быть заверены печатью предприятия, отправляющего и принимающего работника. При этом фактическое время пребывания в месте командировки определяется по данным отметкам о дне прибытия в место командировки и дне выбытия из него.

В каждой организации следует вести журнал регистрации выбывающих и прибывающих командированных работников.

Командированному работнику возмещаются произведенные им расходы, а именно:

- расходы по найму жилого помещения (в том числе плата за бронирование мест в гостиницах);
- расходы по проезду к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования, включая страховые платежи по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте, оплату услуг по предварительной продаже проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями. Командированному работнику оплачиваются также расходы по проезду транспортом общего назначения к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта. При наличии нескольких видов транспорта администрация может предложить вид, которым следует воспользоваться работнику; при отсутствии такого указания работник самостоятельно выбирает вид транспорта;
- суточные за все время пребывания в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки.

Размер суточных зависит от фактической продолжительности командировки, при этом они выплачиваются за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки.

Следует помнить, что суточные и расходы по оплате найма жилого помещения (как при предоставлении документов, подтверждающих такую оплату, так и без них) в целях налогообложения учитываются в пределах установленных действующим законодательством норм.

Оплата проезда осуществляется по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами.

Расходы за пользование внутригородским транспортом должны покрываться суточными. В случае возмещения данных затрат дополнительно они производятся за счет использования прибыли с соответствующим налогообложением доходов работника.

При направлении работников предприятий на переподготовку или повышение квалификации в другие города суточные выплачиваются в том случае, если питание не предусмотрено в общей стоимости обучения.

Входящие в сумму командировочных расходов затраты на проезд (в том числе пользование постельным бельем в поездах) и проживание в гостинице включаются в себестоимость продукции без НДС.

Следует отметить, что руководитель предприятия, организации имеет право возместить работнику расходы на оплату проезда без предоставления проездных документов по минимальной стоимости проезда.

Кроме того, данные расходы могут быть выплачены работнику на основании положительной резолюции руководителя на соответствующем заявлении командированного при предоставлении им справки от предприятия пассажирского транспорта, услугами которого он пользовался, о стоимости проезда от места постоянной работы к месту командировки на дату совершения им поездки. При этом стоимость проезда может быть включена бух-

галтером в себестоимость продукции (работ, услуг) на основании справки транспортного предприятия, являющейся подтверждающим документом.

Когда характер командировки предусматривает необходимость каких-либо дополнительных производственных расходов (например, телефонных переговоров, провоза багажа), руководителем предприятия до направления работника в командировку издается соответствующее распоряжение о возмещении указанных расходов. При этом данные затраты при наличии такого распоряжения и оправдательных первичных документов (счетов, квитанций) могут быть отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия.

Расходы, возмещаемые работникам в пределах норм, установленных законодательством (см. ранее), а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы, связанные с командировкой, в облагаемый налогом доход работника не включаются. Суммы же, оплачиваемые сотруднику сверх норм, а также не подтвержденные документально компенсируемые средства подлежат включению в совокупный доход работника и обложению налогом на доходы физических лиц в установленном Налоговым кодексом РФ порядке.

Кроме того, отметим, что согласно ст. 171 Налогового кодекса РФ суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая затраты на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам по найму жилого помещения) и представительским расходам, относятся к налоговым вычетам, если они принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. В случае, если в соответствии с главой 25 Налогового кодекса расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Таким образом, НДС по расходам, относимым на себестоимость продукции (работ, услуг), в пределах норм, установленных законодательством, подлежат возмещению из бюджета только в этих пределах, а сверх нормы — налог возмещению не подлежит.

Работник предприятия в течение трех дней после возвращения из командировки обязан предоставить в бухгалтерию предприятия отчет о действительно израсходованных суммах с приложением оправдательных документов — авансовый отчет.

В качестве оправдательных документов при этом могут выступать:

- командировочное удостоверение, подтверждающее прибытие и убытие командированного, служащее основанием для списания суточных из подотчета;
- счета гостиниц, необходимые для обоснования расходов на найм жилья;
- проездные документы с приложением квитанций за пользование в поездах постельными принадлежностями, требующиеся для списания из подотчета подотчетных сумм, выданных для оплаты проезда к месту служебной командировки и обратно;

– документы на произведенные дополнительные расходы (счета за телефонные разговоры, расчетные документы на приобретенные материальные ценности, потребленные работы, услуги и т. д.).

После получения авансового отчета с приложенными к нему оправдательными документами бухгалтер после сверки арифметических подсчетов с указанными в оправдательных документах цифрами с помощью бухгалтерских проводок указывает направление списания данных сумм из подотчета.

Израсходованные фактически подотчетными лицами средства на командировки, отраженные в оправдательных документах, проводятся по кредиту счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" в корреспонденции с различными счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Таким образом, бухгалтер производит необходимые расчеты, формирует суммарные проводки по включению командировочных расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) организации или отнесению их за счет чистой прибыли предприятия, после чего заполняет соответствующие графы лицевой стороны авансового отчета.

После проверки бухгалтером авансового расчета и определения суммы к учету руководитель утверждает эту сумму, и она проводится в аналитическом учете счета 71, чем списывается задолженность с конкретного работника. Перерасход или остаток при этом проводятся через кассу либо посредством вычетов (см. ранее). Не следует забывать и об удержаниях налога на доходы физических лиц с некоторых выплат.

6.5.2. Учет расчетов с персоналом по возмещению материального ущерба и по прочим операциям

Все расчеты с персоналом, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами, учитывают на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". К счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" могут быть открыты субсчета: 73-1 "Расчеты по предоставленным займам", 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и др.

При этом расчеты за товары, проданные в кредит, учитывают на отдельном субсчете счета 62. Условия продажи товаров в кредит, рассмотрены ранее (см. подраздел 3.3.3 "Учет продажи населению товаров в кредит"). В этом случае предприятие предоставляет сотруднику возможность рассчитываться за товары, купленные им в кредит в предприятиях торговли (то есть с рассрочкой платежа), через организацию. Стоимость покупки удерживается у работников частями из заработной платы с погашением задолженности соответствующему предприятию торговли.

Предприятия на основании выданных этими работниками поручений-обязательств удерживают из их заработной платы суммы очередных платежей, дебетуя счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (по лицевым счетам торговых организаций). По мере перечисления удержанных сумм торговой организации счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

На субсчете 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" отражают расчеты с работниками по предоставленным им займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.).

С этой целью работнику выдаются деньги из кассы или путем перечисления на его счет; кроме того, сотруднику в счет выданного кредита могут быть по его просьбе оплачены выставленные на его имя счета (при их целевом назначении, совпадающем с целью кредита).

На субсчете 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" учитывают расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, а также других видов ущерба. Ущерб может по решению предприятия возмещаться по рыночным, розничным ценам, что рассмотрено ранее.

По дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" отражается возникновение задолженности со стороны работника; при этом корреспондируют счета учета денежных средств (при оплате из кассы, с расчетного счета), кредитов (за счет кредитов) и др.

По кредиту счета 73 фиксируется погашение задолженности сотрудников по прочим операциям (возврат средств в кассу, на расчетный счет – корреспондируют счета 50 "Касса", 51 "Расчетные счета" соответственно; удержание из заработной платы – корреспондирует счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"). При отказе, например, судом во взыскании по иску, предъявленному сотруднику предприятия, счет 73 кредитуется в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" на суммы списанных недостач.

Операции в торговом предприятии, где одной из сторон выступает сотрудник предприятия, весьма разнообразны.

Так, например, работнику может быть выдана спецодежда и соответствующая обувь с рассрочкой платежа, что отражается записью:

Дт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

Кт 10 "Материалы".

Реализация товара персоналу своего торгового предприятия (в том числе выдача безвозмездно и с частичной оплатой форменной одежды) оформляется записью:

Дт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Согласно исполнительному листу соответствующая сумма может быть отнесена за счет соответствующих расчетов, что отражается проводкой:

Дт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Разница между удерживаемой суммой недостающих товарно-материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам отражается записью:

Дт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

Кт 98 "Доходы будущих периодов".

Недостача товарно-материальных ценностей, подлежащая взысканию в виновных лиц, оформляется в учете проводкой:

Дт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"
Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Внесение суммы работниками предприятия в кассу в счет погашения задолженности по расчетам с персоналом по прочим операциям (возврат предоставленных займов, возмещение материального ущерба сотрудниками предприятия) фиксируется проводкой:

Дт 50 "Касса"
Кт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

Сумма в счет погашения задолженности по недостачам и хищениям может быть удержана из зарплаты, что учитывает запись:

Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"
Кт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

При этом списание на убытки задолженности по прочим операциям в связи с отказом во взыскании судом в учете отражает проводка:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"
Кт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

Списание с работника суммы недостачи в связи с необоснованностью иска (при отказе во взыскании судом) фиксирует запись:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"
Кт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

6.5.3. Расчеты по претензиям

Претензии в процессе ведения организацией финансово-хозяйственной деятельности могут быть предъявлены к различным контрагентам – поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также претензии могут возникать по предъявленным им и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. Для учета расчетов по претензиям используется счет 76-2 "Расчеты по претензиям".

По дебету счета 76-2 отражают суммы предъявленных претензий к поставщикам, транспортным организациям при несоответствии цен и тарифов, указанных в договоре или предусмотренных в прейскурантах, при обнаружении арифметических ошибок в счетах и других сопроводительных документах, недостач и т. п. в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". При обнаружении недостачи по принимаемым товарно-материальным ценностям, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружились после того, как записи по счетам учета ценностей были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками), счет 76-2 дебетуется в корреспонденции со счетами учета соответствующих ценностей (например, счет 41 "Товары").

Кроме того, по дебету счета 76-2 фиксируют претензии к учреждениям банков по суммам, ошибочно списанным (перечисленным); при этом корреспондируют счета учета денежных средств, кредитов банков.

Претензии по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, покупателей и других контрагентов за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных арбит-

ражем (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), отражают также по дебету счета 76-2 "Расчеты по претензиям" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Кредитуют счет 76-2 на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относят, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76-2.

6.5.4. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами возникают по различным причинам. Предприятие участвует в расчетах с разными организациями по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями, научными организациями и т. п.), с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками; производит выплату сумм, удержанных из заработной платы работников предприятия в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов и постановлений судебных органов; выплату своевременно не полученной рабочими и служащими заработной платы и др. Соответствующие расчеты ведут на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", по которому могут быть открыты различные субсчета в зависимости от назначения расчетов.

Аналитический учет по этому счету ведут в ведомости № 7 по каждому дебитору и кредитору.

По дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" отражается возникновение дебиторской и погашение кредиторской задолженности. По кредиту счета 76 учитывается, наоборот, возникновение кредиторской и погашение дебиторской задолженности. Дебетовое сальдо по этому счету показывает задолженность юридических и физических лиц предприятию, а кредитовое – задолженность предприятия этим лицам.

6.5.5. Расчеты с бюджетом

Виды налогов и порядок их исчисления определены Налоговым кодексом РФ, законами Российской Федерации.

Методика учета расчетов по налогам обуславливается источниками их финансирования и образования. Такими источниками являются:

- балансовая прибыль;
- чистая прибыль;
- доходы потребителей;
- себестоимость продукции;
- совокупный доход физических лиц.

К первой группе следует отнести налог на прибыль юридических лиц, налоги на имущество, налог на рекламу. В эту же группу необходимо включить некоторые сборы, установленные (в пределах своей компетенции) местными органами власти.

В качестве примера налогов, уплачиваемых за счет чистой прибыли, то есть остающейся после начисления налогов первой группы, можно назвать: налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров, лицензионный сбор за право проведения

местных аукционов и лотерей, сборы за право использования местной символики, сборы за право торговли, за право винно-водочной торговли.

В третью группу (налоги с доходов потребителей или налоги, финансируемые потребителями) включаются НДС, акцизы. Отличительная их особенность состоит в том, что они входят в выручку-брутто поставщиков (продавцов).

В затраты на производство готовой продукции (торговые издержки), следовательно, увеличивающие ее себестоимость, входят: таможенная пошлина, земельный налог и др.

Самостоятельную группу составляет налог на доходы физических лиц, удерживаемый из их заработной платы.

Приведенная группировка налогов и сборов по источникам финансирования определяет систему дебетуемых счетов бухгалтерского учета, которую следует использовать при начислении платежей в пользу бюджета.

Так, при начислении налогов первой группы (кроме налога на прибыль) необходимо делать запись по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы". Начисление налога на прибыль, который уплачивают при ее наличии, отражают по дебету счета 99 "Прибыли и убытки", отдельный субсчет.

При отражении в учете обязательств, возникающих по перерасчетам по налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций дебетуют также счет 99.

Налоги, финансируемые потребителями (третья группа), при их начислении относят в дебет счетов реализации: 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы".

При начислении налогов, включаемых в затраты (четвертая группа), увеличивают дебетовые обороты по счетам, формирующим себестоимость продукции, работ и услуг: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" и 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Налог на доходы с работающих лиц (пятая группа) удерживают из начисленной заработной платы, в связи с чем такая операция фиксируется по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Одновременно с дебетованием названных выше счетов кредитуют бухгалтерский счет, предназначенный для учета возникших финансовых обязательств, – счет 68 "Расчеты по налогам и сборам". На этом счете, отдельных субсчетах, накапливают информацию о состоянии расчетов с налоговой инспекцией по налогу на прибыль организаций, НДС, акцизам, таможенным пошлинам, налогу на имущество и другим.

Перечисление налогов в бюджет отражается проводкой:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 51 "Расчетные счета".

Кроме того, по дебету счета 68 отражается зачет налоговых платежей в бюджет, например, по НДС это фиксируется проводкой:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам по НДС"

Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям".

Следует отметить, что бухгалтерия обязана обособлять налоги, перечисляемые в бюджет Российской Федерации, от налогов в пользу субъектов Российской Федерации и на нужды местных органов.

Обратим особое внимание на то обстоятельство, что бухгалтерский учет должен обеспечить контроль за состоянием расчетов по каждому виду налога и сбора с разбивкой по их получателям и источникам финансирования. Требуется формировать информацию в разрезе, необходимом для достоверного определения налогооблагаемой базы и составления отчетности по налогам и другим обязательным платежам. Все это обуславливает необходимость открывать соответствующее количество субсчетов по счетам первого порядка и обеспечивать необходимую глубину аналитического учета.

Налоговое законодательство и издаваемый на основе законов России инструктивный материал обширен, составляет несколько томов. В связи с этим ниже изложены принципиальные учетные аспекты по основным налогам (см. раздел 11 "Исчисление и уплата налогов торговыми предприятиями").

6.5.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В процессе своей деятельности торговые предприятия, как и все остальные, производят операции, связанные с начислением взносов на государственное страхование и обеспечение. С 2010 года вместо единого социального налога на выплаты работникам начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальные).

Для учета расчетов по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование применяют счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

К счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" могут быть открыты субсчета: 69-1 "Расчеты по социальному страхованию", 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению", 69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию".

Кредитуют счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" на суммы отчислений, подлежащие перечислению в соответствующие фонды в корреспонденции со счетами, на которых отражено начисление заработной платы, а также со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – в части отчислений, производимых за счет персонала, что можно отразить проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Дт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

Кт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Кроме того, по кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" отражают начисленные суммы пеней за несвоевременную уплату отчислений:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Если вместе с тем имеются суммы превышения соответствующих расходов над отчислениями, то они возвращаются предприятию, что отражается проводкой:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

По дебету счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" отражаются оплаченные суммы, что учитывается проводкой:

Дт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"

Кт 51 "Расчетные счета".

По дебету счета 69 проводятся также суммы, выплачиваемые за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение, медицинское страхование.

При этом за счет средств социального страхования организации могут осуществлять следующие виды расходов:

- выплата пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, единовременного пособия при рождении ребенка, ежемесячного пособия на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, социального пособия на погребение;
- оплата дополнительных выходных дней по уходу за ребенком-инвалидом;
- оплата путевок на санаторно-курортное лечение и отдых работников и членов их семей, лечебное (диетическое) питание, оплата проезда в санаторно-курортные учреждения и в учреждения отдыха;
- расходы на частичное содержание санаториев-профилакториев, санаторных и оздоровительных лагерей для детей и юношества, находящихся на балансе страхователей, частичное финансирование мероприятий по внешкольному обслуживанию детей.

За счет средств пенсионного фонда также производятся некоторые выплаты, например, пенсий работающим пенсионерам, что может быть отражено записью:

Дт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"

Кт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

6.5.7. Учет расчетов с учредителями

Учет расчетов с учредителями осуществляют на счете 75 "Расчеты с учредителями". На этом счете учитывают все виды расчетов с учредителями (акционерами, участниками хозяйственного товарищества и др.) по вкладам в уставный капитал, по выплате доходов и т. п. К счету 75 могут быть открыты субсчета:

1) "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал";

2) "Расчеты по выплате доходов".

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал дебетуют счет 75-1 и кредитуют счет 80 "Уставный капитал". Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (08, 10, 15, 51, 50) и кредиту счета 75-1.

На субсчете 75-2 "Расчеты по выплате доходов" учитывают расчеты по выплате доходов учредителям, если они не являются работниками организации.

Начисление доходов от участия в организации других юридических лиц отражают по кредиту субсчета 75-2 и дебету счетов: 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Начисление доходов от участия в предприятии их работникам отражают через счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог. Начисленные суммы налога отражают по дебету счета 70 или 75 и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают в дебет счета 70 или 75 с кредита счета 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета". При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации не следует забывать о начислении налогов как на реализованную продукцию.

Аналитический учет по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах. По последним потребности в таком учете нет. Такие акции продают свободно.

6.6. Учет внутрихозяйственных расчетов

Учет всех видов расчетов с подразделениями предприятия, выделенными на самостоятельный баланс, ведется на счете 79 "Внутрихозяйственные расчеты". К ним можно отнести расчеты по выделенному имуществу, взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, передаче расходов по общей управленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и др.

К счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" могут быть открыты субсчета:

1) "Расчеты по выделенному имуществу";

2) "Расчеты по текущим операциям";

3) "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

На субсчете 79-1 "Расчеты по выделенному имуществу" учитывается состояние расчетов с подразделениями предприятия (филиалами, представительствами, отделениями), выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным средствам.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается предприятием со счета 01 "Основные средства" и др. в дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Имущество, выделенное предприятием указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в дебет счета 01 "Основные средства" и др.

На субсчете 79-2 "Расчеты по текущим операциям" учитывается состояние всех прочих расчетов предприятия с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

На субсчете 79–3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Имущество, переданное в доверительное управление, списывается учредителем управления в дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" со счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и др. (одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация НМА" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты"). Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражается по дебету счетов 01, 04, 58 и др. и кредиту счета 79 (одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по кредиту счетов 02, 05 и кредиту счета 79).

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления делаются обратные записи. Если договором доверительного управления имуществом предусмотрены иные операции с имуществом, переданным в доверительное управление, то учет этих операций ведется в общем порядке.

Перечисление денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли (дохода) в отдельном балансе отражается по кредиту счетов учета денежных средств и дебету счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Денежные средства, полученные учредителем управления в счет этой прибыли (дохода), приходуются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 79.

Учредителем управления причитающиеся от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы". При получении учредителем управления этих средств дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции со счетом 76.

Аналитический учет по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчетов по договорам доверительного управления имуществом — по каждому договору.

6.7. Учет расчетов по операциям совместной деятельности

Согласно статье 1041 Гражданского кодекса РФ по договору о совместной деятельности (договору простого товарищества) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли.

В соответствии со статьей 1043 Гражданского кодекса РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества может быть поручено одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц.

6.7.1. Бухгалтерское оформление и налогообложение операций по договору простого товарищества у участника договора

Учет данных операций ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03, утвержденным приказом Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н (ред. от 18.09.2006) на основании Плана счетов.

Расчеты между товарищами ведутся с использованием счетов учета расчетов, а расчеты, связанные с вкладами товарищей, учитываются у участников договора простого товарищества на счете 58 "Финансовые вложения".

Вклады товарищей в бухгалтерском учете отражаются на счете 58 "Финансовые вложения". Для этого к счету 58 "Финансовые вложения" вводится отдельный субсчет "Вклады по договору простого товарищества", внутри которого должен вестись аналитический учет в разрезе каждого договора простого товарищества и по видам вкладов.

Активы в счет вкладов по договору простого товарищества отражаются по стоимости, по которой оно отражено в бухгалтерском балансе у организации-товарища на дату вступления договора в силу.

В этом случае соответствующая стоимость отражается по дебету субсчета 58-4 "Вклады по договору простого товарищества" в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов учета его объектов (01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 41 "Товары" и др.). При этом выбытие основных средств фиксируется через счет 01 субсчет "Выбытие основных средств".

Подтверждением получения имущественного вклада для организации-товарища является авизо об оприходовании имущества товарищем, ведущим общие дела, или первичный учетный документ о получении имущества (акт приемки-передачи, накладная и т. п.).

Внесение вклада по договору простого товарищества денежными средствами отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств; при этом поступление средств подтверждается денежными документами (квитанцией к приходному кассовому ордеру, выпиской с расчетного счета).

Прибыль, убытки и другие результаты от совместной деятельности, подлежащие получению и распределению между участниками, должны учитываться в следующем порядке:

- прибыль – по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и доходам" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы". При получении товарищами средств, определенных в соответствии с договором простого товарищества, задолженность списывается с субсчета 76-3 в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств (51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 50 "Касса");
- убытки – по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы" и кредиту субсчета 76-3. По мере перечисления товарищами средств соответствующего ис-

точника для погашения полученного убытка в порядке согласно условиям договора простого товарищества товарищу, ведущему общие дела, задолженность со счета списывается в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Каждый товарищ свою долю прибыли (убытка), подлежащую получению в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества) или распределенную между участниками, включает в состав прочих доходов (или расходов) при формировании финансового результата.

Имущество, подлежащее получению каждой организацией-товарищем по результатам раздела в соответствии со ст. 1050 ГК РФ при прекращении совместной деятельности, отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений, и используются в первую очередь для закрытия счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 4 "Вклады по договору простого товарищества".

По результатам раздела подлежащие получению каждым товарищем объекты имущества, в том числе денежные средства, в счет погашения вкладов учитываются по дебету субсчета 76-3 в корреспонденции с кредитом субсчета 58-4.

В случае возникновения разницы между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности она включается в состав прочих доходов или расходов при формировании финансового результата. Например, если участнику причитается по результатам раздела имущество сверх величины вклада, то на указанную сумму дебетуется субсчет 76-3 в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы". По мере погашения задолженности кредитуется субсчет 76-3 в корреспонденции с дебетом счетов учета, например, объектов имущества.

Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

По принятому к бухгалтерскому учету после прекращения совместной деятельности амортизируемому имуществу начисление амортизации производится в течение вновь установленного срока полезного использования в соответствии с правилами, определенными Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01.

Денежные взносы в совместную деятельность, не связанные с реализацией товаров (работ, услуг), налогом на добавленную стоимость не облагаются. При осуществлении хозяйственных операций, связанных с передачей имущества по договору о совместной деятельности, участники договора уплачивают в бюджет и внебюджетные фонды все косвенные и целевые налоги, такие как: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные виды и группы товаров.

При этом суммы налогов, источником уплаты которых являются издержки производства и обращения или валовой доход, относятся на уменьшение

положительного результата от выбытия имущества в качестве взноса по договору о совместной деятельности, то есть относятся в дебет субсчета 91-2.

Таким образом, налоговые платежи, вносимые из прибыли предприятия до исчисления налога на прибыль, относятся на уменьшение финансового результата основной деятельности.

Все участники договора обязаны уплачивать налог на имущество, как объединенное, так и созданное (приобретенное) в рамках осуществления совместной деятельности; при этом стоимость приобретенного имущества принимается в расчет каждым участником в сумме, соответствующей его доле.

Бухгалтерская отчетность организацией-товарищем представляется в установленном для юридических лиц порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору о совместной деятельности. В бухгалтерском балансе организации-товарища вклад в совместную деятельность отражается в составе финансовых вложений, а в случае существенности показывается отдельной статьей. В отчете о прибылях и убытках причитающиеся организации-товарищу по итогам раздела прибыль или убыток включаются в состав прочих доходов или расходов при формировании финансового результата. Участники самостоятельно отвечают перед бюджетом за правильность исчисления и уплаты налога на прибыль. При этом согласно ст. 278 Налогового кодекса РФ убытки товарищества для целей налогообложения не распределяются между его участниками и не учитываются при исчислении налога на прибыль.

Участник товарищества, осуществляющий учет для целей налогообложения, обязан согласно главе 25 Налогового кодекса определять нарастающим итогом доход каждого участника пропорционально его доле, о чем ежеквартально должен сообщать каждому участнику этого товарищества.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в рамках раскрытия информации по отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем показываются:

- доля участия (вклад) в совместную деятельность;
- доля в общих договорных обязательствах;
- доля в совместно понесенных расходах;
- доля в совместно полученных доходах.

6.7.2. Бухгалтерское оформление и налогообложение операций у предприятия-распорядителя

При организации бухгалтерского учета товарищ, ведущий общие дела, должен обеспечить обособленный учет операций по каждому договору простого товарищества (на отдельном балансе). При этом отражение хозяйственных операций на отдельном балансе осуществляется в общеустановленном порядке. Для каждого договора простого товарищества открывается отдельный субсчет, внутри которого ведется аналитический учет по каждому участнику договора.

Учет имущества, внесенного товарищами по договору совместной деятельности, осуществляется на основании первичных документов об оприходовании имущества.

Имущество, внесенное участниками договора о совместной деятельности в качестве вклада, учитывается товарищем, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел, обособленно (на отдельном балансе).

Вклады, внесенные участниками совместной деятельности, учитываются товарищем, ведущим общие дела, в оценке, предусмотренной договором, по дебету счетов учета объектов имущества (51 "Расчетный счет", 01 "Основные средства", 41 "Товары" и др.) и кредиту счета 80 "Вклады товарищей".

Если имущество передано в общее пользование и не находится в общей собственности товарищей, то оно должно учитываться на забалансовых счетах. Бухгалтерский учет этого имущества ведется без применения двойной записи.

Учет операций по деятельности на отдельном балансе ведется распорядителем в обычном порядке.

Приобретенное или созданное в ходе совместной деятельности имущество отражается в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и т. д. Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других вложений во внеоборотные активы ведется в общеустановленном порядке.

Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам осуществляется в порядке, установленном ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 27.11.2006), ПБУ 14/2007, утвержденным приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н, вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее методов начисления амортизации до заключения договора простого товарищества.

По окончании отчетного периода полученный финансовый результат – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором. То есть по окончании отчетного периода финансовый результат, выявленный распорядителем на счете 99 "Прибыли и убытки", подлежит списанию на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

При этом в рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли, либо дебиторская задолженность за товарищами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

Распределение прибыли, убытка и других результатов совместной деятельности между участниками договора простого товарищества может быть отражено в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- прибыль – по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции с кредитом счета 75, субсчет 2 "Расчеты по выплате доходов". При перечислении участникам сумм, причитающихся согласно договору, задолженность с субсчета 75-2 списывается в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств;
- убыток – по дебету субсчета 75-2 "Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу", субсчет 2 "Расчеты по выплате доходов" в корреспонденции с кредитом счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый

убыток)", а по мере погашения участниками полученного убытка – по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом субсчета 75-2.

По окончании срока договора простого товарищества или его прекращении имущество, находящееся в общей собственности товарищей, и возникшие у них общие права требования подлежат разделу.

Ликвидационный баланс составляется товарищем, ведущим общие дела, на дату прекращения договора о совместной деятельности. При этом причитающееся каждому товарищу по итогам раздела имущество учитывается как погашение его доли участия (вклада) в совместную деятельность и показывается по дебету счета 80 "Вклады товарищей".

Товарищ, ведущий общие дела, должен составлять и представлять участникам договора простого товарищества информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором (не позднее сроков, установленных Федеральным законом от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (ред. от 28.09.2010)).

Рассмотрим особенности налогообложения по договору простого товарищества операций участника, ведущего общие дела.

Долевые взносы, определенные в соответствии с договором о совместной деятельности, вносятся участниками договора, объединяясь у участника-распорядителя, которому поручено ведение общих дел. Они учитываются на обособленном балансе у участника-распорядителя. Если размер взноса какого-либо участника превышает значение его долевого взноса, указанного в договоре, возникает положительная разница, которая облагается налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль.

В случае возникновения необходимости при осуществлении совместной деятельности в дополнительных взносах участниками договора должно быть оформлено письменное дополнительное соглашение, где указываются их установленные размеры и целевое назначение.

Ведение общих дел участников договора, представление их интересов во взаимоотношениях с третьими лицами, заключение хозяйственных договоров в рамках совместной деятельности приводит к возникновению различных объектов налогообложения (обороты по реализации продукции, расходы на заработную плату и т. д.). Так как эти операции осуществляет участник, ведущий общие дела по договору, от имени всех участников на основании выданной ему доверенности, то он и выступает в качестве субъекта налогов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды с объектов налогообложения, возникающих при осуществлении совместной деятельности и определяемых на основании данных обособленного бухгалтерского учета этих операций.

Отражение операций по исчислению и уплате данного налога производится предприятием, осуществляющим бухгалтерский учет совместной деятельности, в общеустановленном порядке. Товары, реализуемые в рамках совместной деятельности, подлежат обложению НДС.

Участник, ведущий общие дела, обязан вести раздельный учет объектов налогообложения и предоставлять в налоговый орган в установленные

законодательством сроки документы по исчислению и уплате налогов и других обязательных платежей. Соответствующие расчеты должны составляться и предоставляться в налоговые органы в целом по предприятию с включением в них данных по объектам налогообложения как по основной, так и совместной деятельности.

Данные отдельного баланса в баланс участника-распорядителя по договору о совместной деятельности не включаются.

Сведения об объектах налогообложения имеются в сводных налоговых расчетах данных предприятий, а информация по исчислению налога на имущество предприятий и налога на прибыль включается участниками договора в свои балансы и налоговые расчеты.

Объединяемые предприятиями в целях осуществления совместной деятельности денежные средства, остающиеся в их распоряжении после уплаты налога, иное имущество не подлежат обложению налогом на прибыль. Участники простого товарищества могут направлять на совместную деятельность средства только после окончательных расчетов с бюджетом по налогам.

Распределение результатов совместной деятельности между участниками договора (прибыли и убытков) осуществляется по соглашению между ними.

Убытки, полученные в одном отчетном году от осуществления совместной деятельности, покрываются за счет собственных средств участников и не уменьшают налогооблагаемую прибыль по договору простого товарищества, полученную в другом отчетном году.

Участник, ведущий общие дела, может произвести расходы, связанные с развитием производственной базы для совместной деятельности, за счет прибыли без согласования с другими участниками договора. В этом случае приобретенное имущество рассматривается как средства, полученные от других участников, в той части, в которой они приобретены за счет их доли прибыли.

При осуществлении дополнительных взносов, увеличивающих размер имущества, каждый раз необходимо составлять дополнительное соглашение, в котором участники договора устанавливают размер взноса и подтверждают целевое назначение данных расходов.

Следует иметь в виду, что налоговые льготы, которыми пользуются отдельные лица, входящие в простое товарищество, не распространяются на их совместную деятельность. Например, если предприятие, ведущее учет по совместной деятельности, имеет льготы по товарам (работам, услугам) в рамках своей основной деятельности, а по совместной деятельности льготы по этим товарам (работам, услугам) не предусмотрены, то НДС по товарам (работам, услугам), реализуемым в рамках совместной деятельности, уплачивается в обычном порядке.

6.8. Учет кредитов и займов

Кредиты выдаются предприятиям на условиях соблюдения принципов возвратности, срочности, платности и под обеспечение, предусмотренное действующим законодательством и соглашением сторон. Все вопросы, свя-

занные с выдачей и погашением кредитов, регулируются правилами банков и кредитными договорами между предприятием-заемщиком и банком посредством заключения кредитного договора. В нем предусматриваются (фиксируются): объекты кредитования и срок кредита, условия и порядок его выдачи и погашения, формы обеспечения обязательств, процентные ставки, порядок их уплаты, обязательства, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита, перечень документов и периодичность их представления банку и другие условия.

Для получения кредита предприятие направляет банку обоснованное ходатайство (заявление) с приложением копий учредительных и других документов (устав, удостоверение, патент, бухгалтерские и статистические отчеты и др.), подтверждающих обеспеченность возврата кредита.

До заключения договора банк тщательно анализирует платежеспособность предприятия, то есть его способность своевременно возвратить кредит и уплатить проценты. Для этого использует полученные от предприятия документы и отчеты, а при необходимости осуществляет и предварительные проверки на месте. В дальнейшем предприятие в порядке и сроки, установленные кредитным договором, представляет банку, до полного погашения кредита, бухгалтерский отчет (баланс) и другие документы, необходимые для текущего (оперативного) контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия.

В зависимости от срока, на который выдаются кредиты, они делятся на краткосрочные и долгосрочные. Срочность кредита определяется сроками (датами) его возврата, погашения. Так, краткосрочные кредиты выдаются на срок не более 12 месяцев.

Долгосрочные кредиты (на срок свыше одного года) выдаются, как правило, на затраты по внедрению новой техники, расширению производства, его реконструкцию, приобретение дорогостоящего оборудования и другие целевые программы.

Процентные ставки за кредит для юридических лиц (кроме жилищно-строительных кооперативов) банки определяют дифференцированно в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом спроса и предложения на кредитные ресурсы. Конкретные ставки, порядок уплаты процентов и другие условия фиксируются в кредитном договоре.

Учет операций по получению и погашению кредитов и займов ведут на пассивных счетах 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" кредитуются при получении кредитов и займов предприятием в корреспонденции с дебетом счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". По дебету счетов 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" отражается частичное или полное погашение долга по кредитам и займам в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Краткосрочные и долгосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счетах 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" соответственно; учет ведется обособленно. При этом если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 "Расчетные счета" и др. в корреспонденции со счетами 66 и 67 (по номинальной стоимости облигаций) и 98 "Доходы будущих периодов" (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 "Доходы будущих периодов", списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 "Прочие доходы и расходы". Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счетов 66, 67 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате отражаются по кредиту счетов 66, 67 в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы"; при этом начисленные суммы процентов учитываются обособленно.

Аналитический учет банковских кредитов ведется по видам кредитов, банкам, предоставившим их, и отдельно по кредитам, не погашенным в срок.

На отдельных субсчетах к счетам 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" учитывают расчеты с банками по операциям учета векселей (дисконт) и иных долговых обязательств. Со сроком погашения не более одного года учет ведут на счете 66, со сроком погашения свыше одного года – на счете 67.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражается организацией-векселедержателем по кредиту счетов 66, 67 (номинальная стоимость векселя) и дебету счетов 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" (фактически полученная сумма денежных средств) и 91 "Прочие доходы и расходы" (учетный процент, уплаченный кредитной организации).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения банка об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счетов 66, 67 и кредиту соответствующих счетов дебиторской задолженности.

При возврате предприятием-векселедержателем денежных средств, полученных от банка в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу производится запись по дебету счетов 66, 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на соответствующих счетах учета дебиторской задолженности.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по банкам, осуществившим учет (дисконт) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

6.9. Инвентаризация расчетов

Инвентаризация расчетов с покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, бюджетом, другими дебиторами и кредиторами, с банками по ссудам заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Проверке должны быть подвергнуты в первую очередь счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам (по документам в разрезе корреспондирующих счетов).

По задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверке подвергаются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

а) правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

б) правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

в) правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Федеральным законом от 21.11.96 № 129 "О бухгалтерском учете", Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

Излишек средств приходуется с отнесением на финансовые результаты организации, недостача взыскивается с виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании, то убытки от недостачи списываются на финансовые результаты (для целей налогообложения они относятся к внереализационным расходам согласно ст. 265 Налогового кодекса РФ).

7. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

7.1. Задачи учета основных средств

Предприятия торговли и общественного питания для обеспечения своей деятельности располагают средствами труда, составляющими их материально-техническую базу.

К основным средствам согласно ПБУ 6/01 "Положение по бухгалтерскому учету основных средств" относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства, сроком полезного использования более 12 месяцев, или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в составе доходных вложений в материальные ценности.

Активы, в отношении которых выполняются перечисленные ниже условия, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 тысяч рублей за единицу, могут отражаться в составе материально-производственных запасов.

Актив относится к основным средствам, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Следует отметить, что в составе основных средств отражаются также вложения в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам. Вложения в многолетние насаж-

дения, улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ. В составе основных средств учитываются и находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Законченные капитальные затраты в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к основным средствам, зачисляются арендатором в собственные основные средства в сумме фактических расходов, если иное не предусмотрено договором аренды.

К основным средствам (учитываемым по счету 01 "Основные средства") согласно Плану счетов также отнесены средства в обороте, ранее относящиеся к малоценным быстроизнашивающимся предметам. При этом отнесение средств к основным производится в зависимости от вида предметов, характера и условий деятельности и закрепляется в учетной политике предприятия по каждому виду (группе) предметов (при этом необходимо руководствоваться в первую очередь требованиями приоритета содержания перед формой и допущением последовательности учетной политики, а также решить каким образом предполагается погашать стоимость таких предметов – см. далее).

К таким средствам относят: специальные инструменты и приспособления, сменное оборудование, постельные принадлежности.

Кроме того, также учитываются в составе основных средств, имеющие срок службы более 12 месяцев:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи);
- спецодежда и спецобувь;
- временные (нетитульные) сооружения – числятся за балансом;
- форменная одежда.

Когда у данных средств срок службы предполагается менее 12 месяцев, они числятся в учете в составе материалов.

Бухгалтерский учет основных средств, материальных ценностей, призван выполнять следующие основные задачи:

- обеспечивать правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, перемещения и выбытия;
- осуществлять постоянный контроль за сохранностью каждого объекта учетных средств, рациональным и эффективным их использованием;
- контроль за рациональным расходованием средств на капитальный ремонт и замену выбывших основных средств;
- контролировать своевременное проведение и отражение в учете реконструкции и модернизации средств труда;
- правильное исчисление амортизации;
- точное определение результатов при ликвидации средств и их выбытии.

Необходимое условие правильного учета основных средств – единый принцип их оценки. Принципы оценки основных средств одинаковы для всех предприятий независимо от форм собственности. У основных средств различают первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость.

Первоначальная стоимость (балансовая) складывается в момент передачи объекта в эксплуатацию на данном предприятии. По первоначальной стоимости объект учитывается в течение всего периода нахождения на предприятии. Однако первоначальная стоимость основных средств может быть изменена в случае достройки, дооборудования, модернизации и частичной ликвидации соответствующих объектов либо при проводимой в соответствии с постановлением Правительства переоценке основных средств (но это не относится к определению стоимости амортизируемого имущества в целях начисления налога на прибыль).

В зависимости от источника поступления основных средств под их первоначальной стоимостью понимается:

- стоимость внесенных учредителями основных средств в счет их вклада в уставный (складочный) капитал предприятия, которая определяется по договоренности сторон, если иное не установлено законодательством;
- текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету полученных по договору дарения и иных случаях безвозмездного поступления средств;
- стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами. Эта стоимость устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей; при невозможности этого – исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств;
- фактически произведенные затраты по возведению, сооружению или приобретению (за исключением НДС и других возмещаемых налогов) средств, изготовленных на предприятии или приобретенных за плату у других предприятий и лиц. При этом к фактическим затратам относятся суммы уплачиваемые: по договору поставщику (продавцу), по договорам строительного подряда, за информационные и консультационные услуги; вознаграждения посредническим организациям; сборы, пошлины и иные платежи, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, а также невозмещаемые налоги.

При этом не включаются в первоначальную стоимость общехозяйственные и иные аналогичные расходы (за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением средств).

Основные средства в процессе использования изнашиваются, ветшают, отчего их первоначальная стоимость уменьшается. Денежное выражение потери объектами своих физических и технико-экономических качеств называется износом основных средств. Стоимость погашается путем начисления амортизации.

Первоначальная стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации определяет остаточную стоимость объекта основных средств. Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Оценка одинаковых объектов основных средств, введенных в эксплуатацию в разное время, может быть различной. Это зависит от времени, места и способа сооружения и приобретения основных средств,

места и способа сооружения и приобретения основных средств, поэтому и возникает необходимость в определении восстановительной стоимости основных средств.

Под восстановительной стоимостью основных средств понимается стоимость воспроизводства основных средств, то есть приобретения или строительства инвентарных объектов исходя из действующих цен на момент ее определения.

7.2. Учет поступления основных средств

Учет основных фондов осуществляется на основе следующих типовых форм первичной документации (см. ниже): акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) форма ОС-1 (при этом по зданиям, сооружениям оформляется форма ОС-1а, по группе объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) — форма ОС-1б); акт о приеме-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма ОС-3); акт о списании объекта основных средств (форма ОС-4); акт на списание автотранспортных средств (форма ОС-4а); инвентарная карточка учета основных средств (форма ОС-6); акт о приемке оборудования (форма ОС-14); акт приемки-передачи оборудования в монтаж (форма ОС-15); акт о выявленных дефектах оборудования (форма ОС-16).

Унифицированная форма № ОС-1
Утверждена Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-сдатчика
Директор | Косир | Косир Р.Р.
должность | подпись | расшифровка подписи
М.П.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-получателя
Директор | Федоров | Федоров Ф.Ф.
должность | подпись | расшифровка подписи
М.П. "19" ноября 20 10 г.

	Код
Форма по ОКУД	0306001
по ОКПО	44702981

Организация-получатель: АО "Алтаир"
наименование
123456 Москва, Профсоюзная, 31/2, тел 322-22-22, факс 322-22-23
адрес, телефон, факс
Р/с 40700909876440000 в КБ Кредитбраск, к/с 30200000390 в ОПЕРУ
банковские реквизиты

по ОКПО	54789023

наименование структурного подразделения
Организация-сдатчик: ООО "Профиль"
наименование
123568, Санкт-Петербург, Строителей, 18, тел 678-99-00, факс 678-99-01
адрес, телефон, факс
Р/с 40700907843240000 в КБ Заводка, к/с 57900000890 в ОПЕРУ
банковские реквизиты

наименование структурного подразделения
Основание для составления акта: приказ
Приказ, распоряжение, договор (с указанием его вида, основных обязательств)

номер	18/04
дата	12.11.2010

Номер документа	Дата составления		
		Дата принятия к бухгалтерскому учету	20.11.2010
		Дата списания с бухгалтерского учета	
		Счет, субсчет, код аналитического учета	01/02/1

АКТ | 1 | 19.11.2010 | по ОКОФ |

О ПРИЕМЕ-ПЕРЕДАЧЕ ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ (КРОМЕ ЗДАНИЙ, СООРУЖЕНИЙ)

Номер			
	амортизационной группы		4
	инвентарный		2
	заводской		32/48
	Государственная регистрация прав на недвижимость	номер	
		дата	

Объект основных средств: *Станок деревообрабатывающий МЗ* (наименование, назначение, модель, марка)

Место нахождения объекта в момент приема-передачи: *Кировский завод г. Санкт-Петербург*

Организация-изготовитель: *Кировский завод г. Санкт-Петербург* (наименование)

Справочно: 1. Участники долевой собственности — Доля в праве общей собственности, %

2. Иностранная валюта <*> — наименование | курс | на дату | сумма

<*> Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте.

2-я страница формы № ОС-1

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи

Дата выпуска (год)	Дата ввода в эксплуатацию (первоначальная)	Дата последнего капитального ремонта	Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Стоимость приобретения (договорная стоимость), руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
2010	-	-	-	-	-	12000	12000

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	
		Наименование	норма
1	2	3	4
12000	6 лет	линейный	2005/год

3. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т. д.)				
наименование	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7
Станок деревообрабатывающий	1.	-	-	-	-	-

Другие характеристики

3-я страница формы № ОС-1

Комиссия по приему-передаче

Результат испытания на "19" ноября 20 10 г.

Объект основных средств техническим условиям: соответствует / не соответствует (указать, что не соответствует)

Доработка: требуется / не требуется (указать, что требуется)

Заключение комиссии: *Станок принят к эксплуатации*

Приложение. Техническая документация: *Техпаспорт*

	должность	подпись	расшифровка подписи
Председатель комиссии	*Гл. инженер*	*Кубарев*	*Кубарев К.О.*
Члены комиссии:	*Слесарь*	*Точев*	*Точев К.С.*
	Плотник	*Сучков*	*Сучков О.Н.*
	должность	подпись	расшифровка подписи

Объект основных средств

Сдал			Принял		
кладовщик	*Носиков*	*Носиков Н.Н.*	*Плотник*	*Сучков*	*Сучков О.Н.*

должность подпись расшифровка подписи

"19" ноября 20 10 г. Табельный номер 34

Отметка бухгалтерии:
В инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств выбытие отмечено

Главный бухгалтер Востриков Востриков В.В.
подпись расшифровка подписи

должность подпись расшифровка подписи

"19" ноября 20 10 г.

По доверенности от "17" ноября 20 10 г. № 35,
выданной АО Альтаир Сучкову О.Н.
кем, кому (фамилия, имя, отчество)

Объект основных средств принял на ответственное хранение

Плотник	Сучков	Сучков О.Н.
должность	подпись	расшифровка подписи

"19" ноября 20 10 г. Табельный номер 21

Отметка бухгалтерии об открытии инвентарной карточки учета объекта основных средств или записи в инвентарной книге

Номер документа	Дата составления
17	20.11.2010

Главный бухгалтер Ермаков Ермаков Е.Е.
подпись расшифровка подписи

Унифицированная форма № ОС-6
Утверждена Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7

		Код
	Форма по ОКУД	0306001
АО "Альтаир"	по ОКПО	44702981
наименование организации		
наименование структурного подразделения	по ОКОФ	

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА УЧЕТА ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Номер документа	Дата составления
17	20.11.2010

Номер	амортизационной группы	4
	паспорта (регистрационный)	125-И
	заводской	32/48
	инвентарный	2
Дата	принятия к бухгалтерскому учету	20.11.2010
	списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета		01/02/1

Объект Станок деревообрабатывающий МЗ
1081/13
серия, тип постройки или модель, марка

Место нахождения объекта основных средств Цех деревообработки

Организация-изготовитель Кировский завод, г. Санкт-Петербург
наименование

1. Сведения об объекте основных средств на дату передачи

Дата выпуска (постройки)	Дата последнего капремонта, модернизации, реконструкции	Документ о вводе в эксплуатацию: наименование	номер	дата	Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
2010	-	-	-	-	-	-	-

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования
1	2
12000	6 лет

3. Переоценка

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3

4. Сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств

Документ, дата, номер	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, руб.	Фамилия, инициалы лица, ответственного за хранение
1	2	3	4	5

Справочно: Участники долевой собственности

Доля в праве общей собственности, %	

Оборотная сторона формы № ОС-6

5. Изменения первоначальной стоимости объекта основных средств

Реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация, модернизация				
вид операции	документ			сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

6. Затраты на ремонт

Ремонт				
вид ремонта	документ			сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

7. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных и / или полудрагоценных материалов (металлов, камней и т.д.)					Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики (размеры, прочие сведения)					Примечание
наименование	количество	наименование драгоценных и / или полудрагоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса		основного объекта	приспособлений, принадлежностей, пристроенных помещений и др.				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Станок	*1*	-	-	-	-	-	*Приставка 8613*						
							Стол 1307						
							В том числе: материалы						

Лицо, ответственное за ведение инвентарной карточки *Гл. бухгалтер* (должность) *Ермаков Е.Е.* (подпись) *Ермаков* (расшифровка подписи)

Унифицированная форма № ОС-4
Утверждена Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7

	Код
Форма по ОКУД	0306003
по ОКПО	44702981
по ОКПО	
Дата списания с бухгалтерского учета	19.11.2010
номер	17/01
дата	13.11.2010
Табельный номер	011

АО "Алтаир"
наименование организации

структурное подразделение

Основание для составления акта *приказ* (приказ, распоряжение)

Материально ответственное лицо *Новиков И.И.* (фамилия, инициалы)

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
Директор (должность) *Федоров* (подпись) *Федоров Ф.Ф.* (расшифровка подписи)
"*19*" *ноября* 20*10* г.

Номер документа	Дата составления
02	19.11.2010

АКТ

О СПИСАНИИ ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ (КРОМЕ АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ)

Причина списания: *Находится в неодном состоянии. Ремонт нецелесообразен*

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату списания

Наименование объекта основных средств	Номер		Дата		Фактический срок эксплуатации	Первоначальная стоимость на момент принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость, руб.	Сумма начисленной амортизации (износа), руб.	Остаточная стоимость, руб.
	инвентарный	заводской	выпуска (постройки)	принятия к бухгалтерскому учету				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
компьютер персональный	*18/1*	*1341-01*	*Январь 1998*	*15.01.00*	*99 мес.*	*11000*	*9900*	*1100*

Оборотная сторона формы № ОС-4

2. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т.д.)				
наименование	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7
плата	*1*	*серебро*	*41*	*гр.*	*2*	*2*

Заключение комиссии: *Ликвидировать*

В результате осмотра указанного в настоящем акте объекта основных средств с комплектацией установлено:
Ремонт нецелесообразен

Перечень прилагаемых документов: _____

Председатель комиссии	*Директор*	*Федоров*	*Федоров Ф.Ф.*
	должность	подпись	расшифровка подписи
Члены комиссии:	*Гл. бухгалтер*	*Ермаков*	*Ермаков Е.Е.*
	должность	подпись	расшифровка подписи
	Программист	*Иванов*	*Иванов И.И.*
	должность	подпись	расшифровка подписи

3. Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания

Затраты на демонтаж					Поступило от списания								
вид работы	документ, дата, номер	сумма, руб.	корреспонденция счетов		документ, дата, номер	материальные ценности						корреспонденция счетов	
			дебет	кредит		наименование	номенклатурный номер	единица измерения	количество	стоимость, руб.		дебет	кредит
										единицы	всего		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
-	-	-	-	-	*Накладная 3*	*микросхемы*	*21*	*Шт.*	*12*	*50*	*600*	*10*	*91*
Итого													

Результаты списания: *Убыток 500 руб.*

Выручка от реализации: - руб.

Списание отмечено в инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств.

Главный бухгалтер: *Ермаков* (подпись) *Ермаков Е.Е.* (расшифровка подписи)

Учет основных средств организуется в бухгалтерии по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Под инвентарным объектом понимается законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, относящимися к данному объекту. Каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер. Инвентарный номер обязательно указывается в первичных документах, которыми оформляется перемещение данного объекта.

Поступление и движение принадлежащих предприятию на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в аренду, учитывается на активном счете 01 "Основные средства".

Здесь также отражаются капитальные вложения инвентарного характера в земельные участки и т. д., затраты по законченным капитальным работам в арендованные основные средства, которые учитываются арендатором на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Главным источником появления у предприятий нового имущества, учитываемого в составе основных средств, являются вложения во внеоборотные активы. Они представляют собой совокупность затрат на осуществление долгосрочных инвестиций, связанных с новым строительством (включая модернизацию и перевооружение предприятия), приобретением новых объектов основных средств.

В случае создания основных средств вложения могут быть осуществлены подрядным (когда подрядчик сдает объект "под ключ") и хозяйственным способом (когда предприятие привлекает для этого собственные трудовые, материальные ресурсы).

Для учета вложений предназначен синтетический счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". По дебету его отражаются:

- фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных и других соответствующих активов; при этом в случае подрядного способа производства строительно-монтажных работ корреспондирует счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", при хозяйственном способе кредитуются счета 23 "Вспомогательные производства", 10 "Материалы", 02 "Амортизация основных средств", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и т. д.;
- затраты по приобретению основных средств и нематериальных активов в корреспонденции с теми же счетами;
- суммы начисленного износа, относящиеся к объектам вложений во внеоборотные активы, в корреспонденции со счетами 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" (для целей бухгалтерского учета);
- затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, т. е. на финансирование вложений во внеоборотные активы (например, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для этой цели).

По кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" фиксируется:

- стоимость объектов, принятых в эксплуатацию или приобретенных за плату (при имеющейся государственной регистрации в случаях, обязательных по законодательству) – в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы";
- стоимость выбывших (проданных, безвозмездно переданных) вложений во внеоборотные активы (незавершенного капитального строительства) – дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы";
- стоимость выявленных при инвентаризации недостач или испорченных вложений – корреспондирует счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Законченные строительством сооружения, установленное оборудование, законченные работы по реконструкции объектов, а также стоимость приобретенных предприятием средств, не требующих монтажа, транспортных средств, земельных участков принимается на учет по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы" на основании оформленных в установленном порядке актов приемки-передачи.

При этом следует помнить, что первоначальная стоимость основных средств, поступивших на предприятие через вложения во внеоборотные активы, включает фактические затраты на их возведение (сооружение) или приобретение, а также расходы на доставку и установку.

Основные средства, кроме того, могут поступать на предприятие от учредителей в счет их вкладов в уставный капитал. Такие объекты приходуются по стоимости, определяемой соглашением сторон, с помощью записи по дебету счета 01 "Основные средства" (лучше, вместе с тем, проводить их через счет 08) и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями".

Кроме того, объекты основных средств, уже бывшие в эксплуатации, могут быть получены безвозмездно. В этом случае у получившего их предприятия они оцениваются по рыночной стоимости на дату принятия к учету. Получение такого имущества контролируется записями по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления". Следует отметить, что операция получения основных средств безвозмездно облагается налогом на прибыль (при начислении амортизации в ее сумме счет 98 дебетуется в корреспонденции со счетом 91, субсчет "Прочие доходы").

Прирост стоимости основных средств в результате проводимой на начало отчетного года переоценки (по восстановительной стоимости) отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 83 "Добавочный капитал". Кроме того, в результате переоценки доначисляется амортизация по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" (при этом корреспондирует счет 83).

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки основных средств относится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". При этом сумма уценки объекта относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды (дебетуется счет 83 в корреспонденции со счетом 01). Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие периоды, относится на счет 84.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится со счета 83 на счет 84 (с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации).

Хозяйственные операции по учету основных средств отражаются следующими записями.

Внесение основных средств учредителем в счет вклада в уставный капитал на их согласованную стоимость отражается записью:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 75 "Расчеты с учредителями".

Принятие на баланс безвозмездно переданных основных средств влечет проводку:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Безвозмездные поступления".

Приобретение оборудования и основных средств также отражается через счет 08. При этом по счету 08 собираются расходы по доставке и установке:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" — на сумму НДС

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — на сумму, указанную в счетах поставщиков.

Принятие на учет основных средств по стоимости капитальных вложений отражается бухгалтерской записью:

Дт 01 "Основные средства"

Кт 08 "Вложения во внеоборотные активы".

НДС засчитывается при расчетах с бюджетом после оплаты записью:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям".

Приобретение оборудования и основных средств, требующих монтажа, ведется в аналогичном порядке через счет 07 "Оборудование к установке". В этом случае дополнительно по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" учитываются расходы, связанные с монтажом.

При строительстве объектов основных средств подрядным способом суммы НДС на выполненный подрядчиком объем строительно-монтажных работ учитываются в обычном порядке, также теперь учитывается и НДС при строительстве хозяйственным способом (по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления) — при этом налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

В момент принятия на учет основных средств производственного назначения, законченных капитальным строительством объектов (или реализации объекта незавершенного строительства) уплаченные суммы НДС вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, при этом списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет "Расчеты по НДС".

При выбытии основных средств в виде финансовых вложений в уставные капиталы других предприятий, вклады по договору простого товарищества НДС не начисляется, а уплаченные по ним НДС к вычету не принимаются. При выбытии имущества НДС, относящийся к прочим расходам (например, налог по счету за демонтаж выбывающего основного средства), списывается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", по выявленным недостающим ценностям – отражается через счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

7.3. Учет амортизации основных средств

Стоимость основных средств предприятия погашается путем начисления износа (амортизированной стоимости) и списания на издержки производства (расходов на продажу) в течение всего срока их полезного использования по нормам, утвержденным в установленном порядке. При этом следует помнить, что для целей бухгалтерского учета амортизация начисляется в соответствии с ПБУ 6/01, а для целей налогообложения – в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

По полностью амортизированным основным средствам амортизация не начисляется, так же как и при консервации по решению руководителя сроком более трех месяцев, а также в период восстановления средств продолжительностью более 12 месяцев.

Отметим, что в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с главой 25 НК РФ состав неамортизируемого имущества отличается (следует вести отдельно налоговый учет).

Так для целей исчисления налогооблагаемой прибыли не подлежат амортизации следующее амортизируемое имущество: бюджетных организаций (за исключением приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности); некоммерческих организаций; приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования; объекты внешнего благоустройства; приобретенные издания (относятся в состав прочих расходов в полной сумме в момент приобретения этих объектов), произведения искусства; приобретенные права и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока его действия. Кроме того, из состава амортизируемого имущества в целях налогообложения исключаются также основные средства, полученные (преданные) по договорам в безвозмездное пользование. Из перечня видов имущества, не подлежащих амортизации, на основании Федерального закона от 22.07.2008 № 135-ФЗ исключены с 01.01.2008 продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота).

По основным средствам, которые законсервированы и не используются, согласно ПБУ 6/01 амортизация не начисляется.

Согласно ПБУ 6/01 "Учет основных средств" амортизация объектов основных средств начисляется одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего его срока полезного использования.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;
- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока его службы. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основного средства и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии его к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования при его отсутствии в технических условиях и т. п. производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительных всех видов ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В целях исчисления налога на прибыль способы начисления амортизации отличаются от предусмотренных ПБУ 6/01 (надо вести налоговый учет). При этом применяется линейный и нелинейный метод.

При применении линейного метода сумма амортизации за месяц определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

К = [1/п] × 100%, где

К – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта;

и – срок полезного использования, выраженный в месяцах.

При применении ***нелинейного метода*** сумма амортизации определяется согласно ст. 259.2 НК. На 1-е число налогового периода для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной группе (подгруппе). При этом:

- не учитываются объекты, амортизация по которым начисляется линейным методом;
- по мере ввода в эксплуатацию объектов первоначальная стоимость их увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы и включается в суммарный баланс с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию;
- при изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется их первоначальная стоимость, учитываются в суммарном балансе соответствующей группы;
- суммарный баланс каждой группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из норм амортизации, установленных ст. 259.2 НК, по следующей формуле:

А = В х k/100,

где А – сумма начисленной за месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы;

k – норма амортизации для соответствующей группы.

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)	Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3	Шестая	1,8
Вторая	8,8	Седьмая	1,3
Третья	5,6	Восьмая	1,0
Четвертая	3,8	Девятая	0,8
Пятая	2,7	Десятая	0,7

Начисление амортизации по капвложеням в объекты арендованных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость объектов.

При выбытии объектов суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на их остаточную стоимость. А если в результате выбытия имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы был уменьшен до достижения им нуля, такая группа ликвидируется.

Когда суммарный баланс группы становится менее 20 тысяч рублей, в следующем месяце (если баланс группы не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов), налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу. При этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

По истечении срока полезного использования объекта налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы без изменения суммарного баланса этой группы на дату вывода этого объекта из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса данной амортизационной группы продолжается.

Произведенные амортизационные отчисления относятся предприятием на затраты производства или расходы на продажу – в зависимости от назначения средств; в случае начисления износа по сданным в текущую аренду средствам сумма амортизации относится на уменьшение балансовой прибыли по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", включаясь в прочие расходы.

Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту основных средств (в т. ч. для целей налогобложения прибыли, если используется линейный метод), для этого можно использовать инвентарную книгу по типу оборотной ведомости либо учитывать ее в инвентарных карточках.

Отметим, что в целях исчисления налога на прибыль (в соответствии с главой 25 НК РФ) амортизируемое имущество распределяется по десяти амортизационным группам в соответствии со сроками полезного использования, определяемыми самостоятельно на дату ввода объекта в эксплуатацию на основании классификации включаемых в амортизационные группы основных средств.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету (для исчисления прибыли – за месяцем введения в эксплуатацию). Их начисление прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта и до полного погашения стоимости этого объекта либо до момента выбытия объекта из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Что касается особенностей организации налогового учета амортизируемого имущества, то они заключаются в следующем. На 1-е число налого-

вого периода, с начала которого учетной политикой установлено изменение метода начисления амортизации, определяется остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества. При нелинейном методе начисления амортизации в целях определения суммарного баланса амортизационных групп (подгрупп) остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества определяется исходя из срока их полезного использования, установленного при введении данных объектов в эксплуатацию, на 1-е число налогового периода, с начала которого применяется нелинейный метод.

По основным средствам, передаваемым в безвозмездное пользование, начиная с 1-го числа месяца после передачи амортизация не начисляется. Аналогичный порядок действует и в отношении основных средств, переведенных по решению руководства на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также находящихся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

При внесении изменений в учетную политику, согласно которым налогоплательщик переходит к применению нелинейного метода, объекты включаются в состав амортизационных групп в целях определения их суммарного баланса по остаточной стоимости, определенной на 1-е число налогового периода, с начала которого применяется нелинейный метод. Причем объекты включаются в состав этих групп исходя из срока их полезного использования.

Амортизация основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу), счетом вложений во внеоборотные активы, а также за счет расходов будущих периодов. При начислении амортизации по сданным в аренду основным средствам дебетуется счет 91 субсчет "Прочие расходы", при переоценке – счет 83 "Добавочный капитал" и др. (см. ранее). Списывается амортизация по дебету счета 02 в корреспонденции: со счетом 01 субсчет "Выбытие основных средств" – при их выбытии и по недостающим, испорченным средствам; со счетом 83 – при переоценке амортизации.

При начислении амортизации следует помнить, что учетной политикой предприятия может быть предусмотрено начисление амортизации с коэффициентом. В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, возможно применять коэффициент (не выше 2). Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), можно применять коэффициент (но не выше 3). Это не распространяется на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Начисление амортизации по нормам, ниже предусмотренных НК, допускается по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы, остаточная стоимость реализуемых объектов определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Амортизацию основных средств учитывают на счете 02 "Амортизация основных средств".

Начисленную сумму износа относят в кредит счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) в случае объектов производственного назначения, что отражается для торговых предприятий проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 02 "Амортизация основных средств".

7.4. Ремонт основных средств

Так как основные средства служат длительное время, для нормального их функционирования производится их ремонт.

Расходы на все виды ремонта основных производственных фондов включаются в состав затрат на производство и реализацию продукции. При этом согласно главе 25 Налогового кодекса расходы на ремонт рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (также учитываются соответствующие расходы арендатора амортизируемых основных средств, если арендным договором возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено).

Когда ремонт осуществляется хозяйственным способом, то фактические затраты на эти цели могут быть учтены на калькуляционном счете 23 "Вспомогательные производства", откуда списываются в зависимости от назначения затрат; затраты по незаконченному ремонту остаются в составе незавершенного производства.

Для финансирования крупных плановых ремонтов возможно создание резерва на ремонт для более равномерного включения затрат на него в издержки производства. Этот резерв образуется за счет относимых ежемесячно в течение некоторого времени на счета затрат отчислений, утверждаемых предприятием, что учитывается по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами издержек производства. При проведении фактических затрат при этом счет 96 дебетуется на соответствующие суммы.

Кроме того, возможно непредвиденные расходы на ремонты относить к будущим расходам, учитывая их по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов", и ежемесячно по составленной смете списывать на затраты производства и обращения (расходы на продажу).

Способ проведения ремонта основных средств должен быть отражен в учетной политике предприятия.

Учет ремонта основных средств оформляется следующими записями.

Выполнение ремонта подрядным способом без образования резерва отражается проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу" – стоимость работ

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" – НДС по работам

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Расходы по ремонту основных средств, выполненных хозяйственным способом, отражаются на счетах по учету заработной платы, материалов и т. д.:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 10 "Материалы", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и т. д.

Когда согласно учетной политике образуется резерв, это отражается каждый месяц записью:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 96 "Резервы предстоящих расходов".

Отнесение произведенных затрат по ремонту основных средств за счет начисленного резерва фиксирует проводка:

Дт 96 "Резервы предстоящих расходов"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т. д.

7.5. Учет выбытия основных средств

Основные средства в процессе их эксплуатации на какой-то стадии могут быть предприятием реализованы, ликвидированы, списаны, переданы безвозмездно. Данные операции в учете отражаются через счет 01, субсчет "Выбытие основных средств". При этом по дебету субсчета "Выбытие основных средств" отражается стоимость выбывающих средств. В кредит субсчета "Выбытие основных средств" относятся суммы начисленной до момента выбытия амортизации. Таким образом, отражаемая по субсчету "Выбытие основных средств" остаточная стоимость выбывающего основного средства формирует прочие расходы и списывается в дебет счета 91 субсчет "Прочие расходы". Также к прочим расходам относятся понесенные в связи с выбытием этого объекта расходы (снос, разборка, демонтаж, транспортные расходы).

Наряду с расходами по счету 91, субсчет "Прочие доходы" по кредиту фиксируются прочие доходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств. К ним относится стоимость ценностей, полученных при выбытии, по цене их возможного использования или реализации (дебетуются счета учета материальных ценностей), а также выручка от продажи (дебетуется, например, счет 62). Дополнительно в дебет счета 91, субсчет "Прочие расходы" относится начисленный при продаже основных средств НДС в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Полученный сопоставлением прочих доходов и прочих расходов результат от выбытия списывается с дебета счета 91, субсчета 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" (в случае убытка – с кредита) в кредит (в случае убытка – дебет) счета 99 "Прибыли и убытки", формируя в общеустановленном порядке прибыль.

В случае недостачи или порчи объектов остаточная стоимость основных средств относится с кредита счета 01, субсчета "Выбытие основных средств" в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", откуда в последующем переносится на дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". При отсутствии же конкретных виновников либо по недостачам, во взыскании которых отказано судом, счет 94 корреспондирует со счетом 91 "Прочие доходы и расходы", фиксируя убыток.

7.6. Инвентаризация основных средств

Инвентаризация основных средств позволяет получить полные и достоверные данные о наличии и структуре средств предприятия, его подразделения, определить их восстановительную стоимость и степень износа. Она проводится инвентаризационной комиссией не реже одного раза в год.

Проведение инвентаризации обязательно перед составлением годового баланса в срок не ранее 1 ноября. Кроме того, она проводится при смене материально ответственных лиц за объекты основных средств. После оформления инвентаризационных описей определяется результат инвентаризации (излишки или недостача) путем сопоставления фактических и учетных данных.

Результаты инвентаризации основных средств отражаются в учете следующими записями.

Обнаружение излишков влечет за собой проводку на оценочную стоимость основных средств:

Дт 01 "Основные средства"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Обнаружение недостачи основных средств отражается через счет 01, субсчет "Выбытие основных средств". На их первоначальную стоимость составляется проводка:

Дт 01, субсчет "Выбытие основных средств"

Кт 01 "Основные средства".

Начисленный износ отражается записью:

Дт 02 "Амортизация основных средств"

Кт 01, субсчет "Выбытие основных средств".

Выбытие основных средств формирует расходы, что отражается записью на их остаточную стоимость:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 01, субсчет "Выбытие основных средств".

Недостача по остаточной стоимости списывается на соответствующий счет:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 01, субсчет "Выбытие основных средств".

При этом следует восстановить НДС, предъявленный к зачету в бюджет после оплаты полученных средств:

Дт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Отнесение недостачи на виновника отражается записью:

Дт 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Недостача может быть удержана у сотрудника, что отражается аналогично описанному ранее в соответствующих разделах.

Когда по обнаруженной недостаче основных средств виновные лица не установлены или во взыскании отказано судом, проводка имеет вид:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Следует отметить, что в результате инвентаризации основных средств могут быть обнаружены испорченные средства труда. В этом случае дополнительно полученные материалы учитываются бухгалтерской записью:

Дт 10 "Материалы" и т. п.

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

7.7. Учет арендованных основных средств

Порядок отражения арендных операций в учете зависит от формы аренды. Взаимоотношения арендатора и арендодателя по договору аренды регулируются Гражданским кодексом РФ (гл. 34). В зависимости от условий аренду можно разделить на два вида: долгосрочная и текущая.

7.7.1. Учет текущей аренды

Текущая аренда представляет собой аренду имущества на следующих условиях:

- срок аренды определяется договором; после окончания срока аренды объект основных средств возвращается арендодателю;
- цель аренды состоит в удовлетворении временных потребностей арендатора;
- сумма арендной платы включает в себя амортизацию объекта основных средств и процент от прибыли;
- объект основных средств является собственностью арендодателя;
- риск потери и порчи основного средства определяется условиями договора;
- арендодатель за свой счет производит капитальный ремонт имущества, а арендатор – текущий ремонт, а также несет расходы по содержанию имущества (если иное не оговорено договором).

Переданные в текущую аренду основные средства арендодателю целесообразно учитывать на отдельном субсчете счета 01 "Основные средства". Арендатор же учитывает данные средства за балансом на счете 001 "Арендованные основные средства". Рассмотрим отражение операций текущей аренды отдельно для арендатора и арендодателя.

Арендодатель расчеты с арендатором учитывает через счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Причитающийся за аренду имущества платеж он включает в состав прочих доходов с учетом НДС, что отражается проводкой:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы" – сумма арендной платы, относящейся к отчетному периоду;

Кт 98 "Доходы будущих периодов" – арендная плата за следующие отчетные периоды.

При наступлении следующего отчетного периода относящаяся к нему сумма арендной платы признается прибылью, что отражается проводкой:

Дт 98 "Доходы будущих периодов"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Суммы арендной платы подлежат обложению НДС по действующему законодательству, что отражается как прочие расходы:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Также к числу прочих расходов относится начисляемая ежемесячно в обычном порядке амортизация основных средств:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 02 "Амортизация основных средств".

Поступление арендной платы отражается в обычном порядке:

Дт 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

При этом если в счет оплаты передаются материальные ценности, то операции в учете отражаются как бартерные.

Капитальные вложения (модернизация) в арендованные основные средства, произведенные за счет арендодателя, учитываются проводкой:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и т. п. — на сумму затрат, произведенных арендодателем;

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — на сумму затрат, произведенных арендатором.

После возвращения объекта основных средств от арендатора он дооценивается на сумму произведенных капиталовложений, что можно зафиксировать проводкой:

Дт 01 "Основные средства"

Кт 08 "Вложения во внеоборотные активы" — на сумму затрат, осуществленных за счет арендодателя;

Кт 98, субсчет 2 "Безвозмездные поступления" — на сумму затрат, осуществленных за счет арендатора. При этом по мере начисления амортизации данные суммы относятся в дебет счета 98 в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Арендатор получение в аренду основных средств отражает за балансом записью:

Дт 001 "Арендованные основные средства".

Начисление арендной платы отражается бухгалтерской записью:

Дт 44 "Расходы на продажу" — арендная плата за текущий период;

Дт 97 "Расходы будущих периодов" — плата за следующие отчетные периоды, начисленная вперед;

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям" — сумма НДС

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

После оплаты арендной платы относящаяся к ней сумма НДС засчитывается при расчетах с бюджетом проводкой:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям".

Учет капитальных вложений, производимых за счет арендатора, отражается в обычном порядке, например:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 10 "Материалы".

Капитальные вложения, произведенные за счет арендатора, отражаются в учете как принятые основные средства, па которые в процессе эксплуатации может начисляться амортизация.

Возврат арендованных основных средств арендодателю у арендатора оформляется проводкой:

Кт 001 "Арендованные основные средства".

Суммы капитальных вложений безвозмездно передаются арендодателю.

7.7.2. Учет финансовой аренды (лизинга)

Особенностью долгосрочной аренды является то, что арендодатель приобретает определенное имущество для арендатора и предоставляет его во временное пользование на длительное время; при этом срок аренды близок к сроку службы объектов основных средств. Вместе с тем в случае долгосрочной аренды:

- сумма платежа включает в себя стоимость объекта основных средств, проценты за кредит, комиссионные платежи;
- риск, связанный с порчей и гибелью, принимает на себя арендатор;
- объект основных средств является собственностью арендодателя, после окончания срока аренды и выкупа в соответствии с договором аренды переходит в собственность арендатора.

Приказом Минфина РФ от 17.02.97 № 15 (ред. от 23.01.2001) определен порядок отражения в учете лизинговых операций.

Торговые организации часто выступают в роли **лизингополучателя** имущества. Приобретенное по договору лизинга имущество может числиться либо на балансе у лизингодателя, либо на балансе лизингополучателя в зависимости от условий договора.

Принятое в аренду по договору лизинга имущество, числящееся на балансе лизингодателя, принимается у лизингополучателя на учет проводкой:

Дт 001 "Арендованные основные средства".

Ежемесячно в суммах, предусмотренных в договоре лизинга, лизингополучатель начисленные платежи с учетом НДС учитывает записью:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Оплату лизинговых платежей отражают в обычном порядке по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств, после чего уплаченная сумма НДС подлежит зачету при расчетах с бюджетом, что отражается по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции со счетом 19.

По окончании договора лизинга при переходе прав собственности на имущество к лизингополучателю он списывает их с учета за балансом, кредитуя счет 001 "Арендованные основные средства". Вместе с тем лизингополучатель принимает средства на балансовый учет проводкой:

Дт 01 "Основные средства"

Кт 02 "Амортизация основных средств".

Иной порядок учета операций по расчетам за лизинговое имущество установлен, когда оно передано на баланс лизингополучателя. В этом случае лизинговое имущество учитывается на отдельном субсчете счета 01 (через счет 08 "Вложения во внеоборотные активы"), по которому ежемесячно по установленным нормам начисляется износ (с отнесением на издержки обращения). По окончании договора арендованное имущество в зависимости от условий договора подлежит возврату либо переходит в собственность арендатора. То есть оно либо отражается в установленном порядке через счет 01, субсчет "Выбытие основных средств" либо переводится в состав собственных основных средств с одновременным переводом суммы начисленного износа на соответствующий субсчет счета 02 "Амортизация основных средств". Расчеты за имущество осуществляются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Таким образом, способ включения лизингополучателем в состав затрат лизинговых платежей зависит от того, на чьем балансе учитывается это имущество.

Если полученное оборудование поставлено на балансовый учет лизингополучателя, включение в состав затрат его стоимости происходит через начисление амортизации.

Если же лизинговое оборудование остается на балансе лизингодателя, то лизинговые платежи должны относиться на себестоимость как самостоятельная затратная единица, так как они являются оплатой услуг сторонней организации по приобретению необходимого оборудования.

При осуществлении лизинговых операций НДС, уплачиваемый лизингодателю вместе с текущими лизинговыми платежами, засчитывается при расчетах с бюджетом, так как лизинговые платежи включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Налог на имущество уплачивается в бюджет той стороной, которая учитывает лизинговое имущество на своем балансе. При этом необходимо руководствоваться главой 30 Налогового кодекса РФ.

7.8. Учет нематериальных активов

В отличие от основных средств, функционирующих длительное время в неизменной натурально-вещественной форме, нематериальные активы (НМА) представляют собой приносящие доход долгосрочные вложения средств, не имеющие какой-либо вещественной формы. Согласно ПБУ 14/2007, утвержденному приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;
- организация вправе получать экономические выгоды, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе располагает документами, подтверждающими существование актива и свои права на ре-

зультат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патентами, свидетельствами, другими охранными документами, договором об отчуждении исключительного права, документами, подтверждающими переход исключительного права без договора и т.п.), имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;
- возможность выделения или отделения объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 месяцев) или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не планирует продажу объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При соблюдении вышеперечисленных условий к НМА относятся следующие объекты интеллектуальной собственности: произведения науки, литературы и искусства; программы для ЭВМ; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса.

Нематериальными активами не являются:
- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является *инвентарный объект*, т.е. совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо предназначенных для выполнения самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету, т.е. сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченной или начисленной организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Учет нематериальных активов ведется в карточке учета НМА (см. далее) и отражается на одноименном счете 04, их амортизация соответственно – на счете 05 "Амортизация нематериальных активов".

Типовая межотраслевая форма № НМА-1
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а (ред. от 21.01.2003)

КАРТОЧКА № 04
учета нематериальных активов

	Коды
Форма по ОКУД	0310003
по ОКПО	44702981

Организация АО "АЛЬТАИР"
Структурное подразделение

Дата составления	Код вида операции	Документ на оприходование	
		дата	номер
20.11.2010	040	19.11.2010	06153

Авторское право на программу ХМ-13
полное наименование и назначение объекта нематериальных активов

Структурное подразделение	Вид деятельности	Счет, субсчет	Код аналитического учета	Первоначальная (балансовая) стоимость, руб. коп.	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации, руб. коп.	Норма амортизации, % или сметная ставка	Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации нематериальных активов)	Дата постановки на учет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		04-1		9000-00	5 лет	-	20%	26	01.05.2008

Способ приобретения	Документ о регистрации (наименование, номер, дата)	Выбыло (передано)				
		по документу		причина выбытия (перемещения)		сумма выручки от реализации, руб. коп.
		номер	дата	наименование	код	
11	12	13	14	15	16	17
Куплено у автора	Договор № 312.11 от 19.11.2010					

Сумма износа, руб. коп.

Оборотная сторона формы № НМА-1

Краткая характеристика объекта нематериальных активов

Авторское право на программу ХМ-13 для обработки швов металлоконструкций на магнитном носителе и руководство на бумажном носителе.

Карточку заполнил бухгалтер (должность) Токарев (подпись) Токарев Т. Т. (расшифровка подписи)

"30" ноября 2010 г.

Принимая нематериальный актив к бухгалтерского учету, организация определяет срок его полезного использования – выраженный в месяцах период, в течение которого предполагается использовать нематериальный актив в целях получения экономической выгоды. Срок полезного использования нематериального актива определяется исходя:

- из срока действия прав на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срока деятельности организации. Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого в результате использования активов данного вида. НМА, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Стоимость НМА с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их использования.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по НМА определяеся одним из следующих способов: линейным, способом уменьшаемого остатка или списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Организация выбирает способ исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива (проще - линейным способом).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

- при линейном способе – исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) актива равномерно в течение срока его полезного использования;
- при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах;
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической стоимости НМА и предполагаемого объема продукции за весь срок его полезного использования.

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива. В течение срока полезного использования НМА начисление амортизации не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с учета. Амортизационные отчисления по НМА отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности.

Отметим, что в целях налогообложения начисление амортизации производится в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ (см. ранее).

Начисление амортизации отражается по дебету счетов по учету затрат на производство (расходов на продажу), например, счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 05 "Амортизация нематериальных активов". При этом аналитический учет по счету 05 должен вестись по видам и отдельным объектам НМА.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в учете одним из способов, отражаемых в разрезе их видов предприятием в учетной политике: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 "Амортизация нематериальных активов" либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта (непосредственно списываются с кредита счета 04 "Нематериальные активы" в дебет счетов учета затрат, расходов на продажу без использования счета 05 "Амортизация НМА". Причем после полного погашения стоимости данные объекты продолжают числиться в учете (до прекращения срока действия патента, свидетельства и т. п.) в условной оценке с отнесением ее на финансовые результаты.

Существуют некоторые виды НМА, стоимость которых не переносится на издержки производства (расходы на продажу). К ним относятся, например, полученные в пользование активы, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности по которым остаются у правообладателя (товарные знаки, знаки обслуживания и т. п.). Данные активы учитываются на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, включаются в расходы отчетного периода. Платежи в виде фиксированного разового платежа, отражаются в учете как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Отражение операций с НМА осуществляется аналогично операциям с основными средствами, но выбытие НМА (продажа, списание, передача безвозмездно) проводится по остаточной стоимости сразу через счет 91 "Прочие доходы и расходы", на котором формируется результат от выбытия.

Что касается вопроса налога на добавленную стоимость по НМА, то данный учет ведется по счету 68 субсчет "Расчеты по НДС" и по счету 19 "НДС по приобретенным ценностям", соответствующий субсчет аналогично операциям НДС по основным средствам (см. ранее).

7.9. Учет материально-производственных запасов

На торговых предприятиях материальные ценности используются для следующих целей:

- материалы для оборудования и утепления транспортных средств для перевозки товаров;
- топливо, газ для производственных нужд и для отопления помещений;
- материалы для хранения, переработки, сортировки, фасовки, охлаждения товаров;
- материалы для дезинсекции и дератизации тары и помещений;
- материалы для ухода за помещениями, основными средствами, для стирки и починки столового белья, санитарной одежды и обуви, санпринадлежностей;
- материалы для торговой рекламы;

– тарные материалы для упаковки товаров;
– запасные части для ремонта зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря, тары и т. п.

Кроме того, по Плану счетов в составе материалов учитываются также средства труда со сроком службы менее 12 месяцев, которые могут многократно участвовать в производственном процессе. К ним относятся: орудия лова; специальная одежда, специальная обувь; форменная одежда; а также многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

Учет материальных ценностей осуществляется на основе типовых форм первичной документации: приходного ордера (М-4); акта о приемке материалов (М-7); лимитно-заборной карты (М-8); требования-накладной (М-11); накладной на отпуск материалов на сторону (М-15); карточки учета материалов (М-17) (см. ниже); акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (М-35).

Материалы отражаются в учете и отчетности по их фактической себестоимости, которая определяется исходя из затрат на приобретение (без учета НДС), включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком ресурсов, наценок, комиссионных вознаграждений, затрат на информационные, консультационные услуги, стоимости услуг бирж, пошлин, иных платежей и невозмещаемых налогов, расходов на транспортировку, хранение, доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Материалы учитываются на складе кладовщиками и в бухгалтерии. На малых предприятиях, имеющих небольшую номенклатуру ценностей, функции складских работников возлагаются на работников, связанных с использованием материалов, за которыми закрепляются ценности при условии заключения с ними соответствующего договора.

На предприятие материалы поступают:
– от поставщиков;
– подотчетных лиц;
– при списании основных средств, их ликвидации.

Учет материальных ценностей может вестись так же, как товаров (см. соответствующий раздел).

По мере совершения хозяйственных операций материально ответственное лицо производит записи в карточки складского учета материалов. При этом каждой записи присваивается очередной порядковый номер с начала года, который фиксируется на послужившем основанием для записи первичном документе. После каждого факта движения материалов выводится его количественный остаток.

По истечении месяца завскладом подсчитывает количество поступивших и количество выбывших материалов и выводит остаток на конец месяца, используя начальное сальдо. Этот остаток должен соответствовать остатку последнего дня месяца. Выведенные остатки заносятся в книгу складского учета (сальдовую книгу), хранящуюся в бухгалтерии.

Карточки складского учета проверяются бухгалтером по сданным первичным документам; факт проверки подтверждается подписью.

Типовая межотраслевая форма № М-17
Утверждена постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а
(ред. от 21.01.2003)

КАРТОЧКА № 87
учета материалов

	Коды
Форма по ОКУД	0315008
по ОКПО	44702981
Дата составления	

Организация АО "АЛЬТАИР"

Структурное подразделение

Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Место хранения: стеллаж	Место хранения: ячейка	Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Единица измерения: код	Единица измерения: Наименование	Цена, руб. коп.	Норма запаса	Срок годности	Поставщик
			2	13	Х1	1			37	03	кг	12-00	100	2 ч	

Наименование материала Пряжа хлопчатобумажная

Драгоценный материал (металл, камень): наименование	вид	номенклатурный номер	единица измерения: код	единица измерения: наименование	количество (масса)	номер паспорта	
1	2	3	4	5	6	7	8

Дата записи	Номер документа	Номер по порядку	От кого получено или кому отпущено	Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)	Приход	Расход	Остаток	Подпись, дата
1	2	3	4	5	6	7	8	9
13.11.10	21	1	Фабрика Восход		500		500	Кошкин 13.11.08
20.11.10	18	2	ООО "Спорт"			100	400	
07.11.10	29	3	В производство			150	250	

Карточку заполнил кладовщик (должность) Кошкин (подпись) Кошкин О.М. (расшифровка подпись)
"07" ноября 20 10 г.

Таким образом, на применении карточек складского учета и сальдовой книги *основан сальдовый метод учета* материалов, предусматривающий ведение сортового количественного учета только работниками складов в карточках. При этом синтетический учет движения материальных ценностей в денежном выражении осуществляется бухгалтером на соответствующем счете 10 "Материалы", а внутри них – по субсчетам, материально ответственным лицам и группам материалов.

При поступлении материалов материально ответственное лицо проверяет соответствие фактического их количества данным документам поставщика, после чего в случае отсутствия расхождений выписывается приходный ордер формы М-4. При этом оприходование может быть оформлено без составления приходного ордера – на основании документов поставщика (тогда на них завскладом делает надпись, удостоверяющую получение им материалов).

На предприятиях, где количество наименований материалов незначительно, используется *бухгалтерский метод учета*, при котором в бухгалтерии на каждый вид производственных запасов открываются карточки количественно-суммового учета. В них на основании данных первичных документов бухгалтер отражает движение материалов, фиксирует приход, расход, выводит остаток (дублирует складской учет).

Информация из карточек количественно-суммового учета переносится в аналитические оборотные ведомости, открываемые на отдельных материально ответственных лиц.

Учет материальных ценностей удобно вести по номенклатурным номерам. Для этих целей разрабатывается номенклатурный справочник материалов, который представляет собой систематизированный перечень материальных ценностей, используемых на предприятии. Каждому виду материала присваивается собственный номенклатурный номер (код), однозначно его идентифицирующий. Код (номенклатурный номер) материала может иметь следующую структуру:

Группа материала	один символ,
Подгруппа материала	один символ,
Вид материала, марка	два символа,
Характеристика (размер, сорт)	три символа.

Например, упаковочный пакет будет иметь следующий код:
2 1 01 001, где
2 - группа упаковочных материалов,
1 - пакеты,
01 - пакеты полиэтиленовые,
001- размер 50 х 30 см.

При поступлении материальных ценностей их оценка и отражение в учете производится по фактической себестоимости приобретения (заготовления), которая складывается из фактической стоимости (уплаченной поставщику при покупке) и транспортно-заготовительных расходов. Транспортно-заготовительные расходы включают в себя расходы по страхованию груза, по оформлению товарных и платежных документов, оплату таможенных пошлин и сборов по импорту, проценты за кредит, уплаченный поставщикам, и другие расходы, связанные с заготовлением и приобретением материальных ценностей.

Материальные ценности могут быть списаны на издержки производства (счет 44 "Расходы на продажу"), реализованы (используется счет 91 "Прочие доходы и расходы"), отнесены к внеоборотным вложениям (переносятся на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы").

При нечастом выбытии материалов оценку списываемых материальных ценностей можно проводить по фактической себестоимости приобретения. При большой и разнообразной их номенклатуре, поступлении одних и тех же материалов от разных поставщиков, при разных условиях поставок (размеры партии, виды транспорта, способы погрузки), разных условиях платежа исчисление фактической себестоимости представляет из себя трудоемкую техническую процедуру.

Поэтому на практике при организации учета отпуска материальных ценностей в торговый процесс для уменьшения трудоемкости этих учетных операций могут быть использованы учетные оценки, в качестве которых чаще всего применяются: покупная цена, средняя покупная цена; средняя фактическая себестоимость приобретения; плановая себестоимость приобретения (заготовления) и др.

При списании материальных ценностей возможно определение фактической себестоимости производить одним из методов оценки запасов: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО). Данные методы рассмотрены в подразделе 2.7.1 "Учет товаров в местах хранения".

При использовании в текущем учете учетных оценок материальных ценностей их фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода корректировкой учетной оценки израсходованных материалов на величину отклонений от фактической себестоимости приобретения.

Покупная цена может представлять собой прейскурантную, договорную цену, цену со скидками, фактурную цену. В качестве учетной оценки покупная цена может применяться тогда, когда она стабильна в. В этом случае фактическая себестоимость отпущенных материальных ценностей в торговый процесс в конце месяца складывается из стоимости материалов в покупных ценах и суммы транспортно-заготовительных расходов по этим материалам.

Пример расчета величины транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Остаток материалов на начало периода	500 руб.
Поступило за период	1000 руб.
Итого:	1500 руб.
ТЗР на начало периода	50 руб.
ТЗР поступило за период	200 руб.
Итого:	250 руб.
Процент ТЗР (250 : 1500 х 100)	16,67%
Отпущено материалов	1000 руб.
Списываемая сумма ТЗР (1000 х 16,7 : 100)	167 руб.
Остаток материалов на конец периода	500 руб.
Остаток ТЗР на конец периода	83 руб.

При использовании в качестве учетной оценки средних покупных цен, средней фактической себестоимости заготовления, плановой себестоимости заготовления и т. п. фактическая себестоимость материалов определяется на основании стоимости отпущенных материалов с учетом отклонений.

При этом стоимость отпущенных материалов отражается по учетным ценам (руб.), а отклонение представляет собой отклонение фактической себестоимости отпущенных материалов от учетной оценки (руб.).

Пример расчета величины отклонений по отпущенным материалам:

Остаток на начало периода	1000 руб.
Поступило за период	5000 руб.
Итого:	6000 руб.
Отклонение от учетной цены на начало периода	200
Отклонение от учетной цены за период поступления	+ 400
Итого:	+ 200
Процент отклонений (+200 : 6000 х 100)	+ 3,3%
Отпущено материалов	4000 руб.

Отклонение (4000 х 3,3 : 100)	+ 132
Остаток материалов на конец периода	2000 руб.
Отклонение на конец периода	+ 68

Учет материальных ценностей ведут на счетах 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

На счете 10 "Материалы" учитываются материалы, принадлежащие предприятию; материалы на ответственном хранении учитываются на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"; принятые материалы по договору комиссии учитываются на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

Учет материалов ведется в разрезе субсчетов: 10-1 "Сырье и материалы", 10-3 "Топливо", 10-5 "Запасные части", 10-6 "Прочие материалы", 10-8 "Строительные материалы" и др.

По дебету счета 10 отражается поступление материалов:

- от поставщиков в соответствии с договорами поставок (в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками");
- от подотчетных лиц в порядке закупки мелких партий за наличный расчет (в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами");
- при полной или частичной ликвидации основных средств (в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы");
- от учредителей в счет их вклада в уставный капитал (корреспондирует счет 75 "Расчеты с учредителями") по согласованной стоимости;
- как безвозмездная помощь (корреспондирует счет 98 "Доходы будущих периодов", субсчет "Безвозмездные поступления") по рыночной цене.

Кроме того, учетной политикой предприятия может быть предусмотрено использование счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей. Тогда все расходы, связанные с заготовлением материальных ресурсов, на основании поступивших расчетных документов (покупная стоимость) предварительно собираются по дебету счета 15 в корреспонденции со счетами учета источника поступления (в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке). При этом для текущей оценки движения материалов применяются так называемые учетные цены, отличные от фактической себестоимости.

В кредит счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" в корреспонденции со счетом 10 "Материалы" относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Таким образом, на счете 15 выявляется остаток, исчисляемый как разница между фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам. Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Остаток по счету 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" на конец месяца показывает их наличие в пути.

Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и стоимостью их по учетным ценам списывают (сторнируются при отрицательной разнице) с кредита счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" в дебет счета учета расходов на продажу или других соответствующих счетов.

Выбытие материальных ресурсов фиксируется по кредиту счета 10 "Материалы". При этом они могут быть отпущены:

- в качестве расходов на продажу (дебетуется счет 44 "Расходы на продажу");
- на капитальное строительство хозяйственным способом (дебетуется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы");
- как вклад в общее имущество по договору простого товарищества (корреспондирует счет 80 субсчет "Вклады товарищей");
- проданы, списаны, переданы безвозмездно (дебетуется счет 91).

Кроме того, со счета 10 стоимость материалов может быть списана:

- по выявленным суммам недостач на суммы определившихся потерь (дебетуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей");
- как утраченные в результате стихийных бедствий (корреспондирует счет 99 "Прибыли и убытки"; когда убытки компенсирует страховая организация – сначала дебетуется счет 76, соответствующий субсчет).

При учете материально-производственных ценностей и операций с ними следует помнить, что НДС по ним фиксируется на отдельном счете 19, субсчет "НДС по приобретенным материально-производственным запасам". По дебету данного субсчета отражаются суммы НДС по приобретаемым материалам, товарам в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) при условии принятия их к учету и наличия счета-фактуры с выделенной суммой НДС списываются с кредита счета 19 "НДС по приобретенным ценностям" в дебет счета 68 субсчет "Расчеты по НДС" (по ценностям, приобретаемым для осуществления производственной деятельности – для производства облагаемой НДС продукции, или для перепродажи). При этом необходимо вести раздельный учет по оплаченным и неоплаченным ценностям.

В том случае, если материалы, по которым в установленном порядке произведено возмещение НДС, использованы для производства не облагаемой НДС продукции (работ, услуг), возможна сначала восстановительная проводка: кредит счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" и дебет счета 19, после чего НДС включается в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы организаций: дебет счета "Расходы на продажу" в корреспонденции со счетом 19.

Отражение операций с материальными ценностями аналогично операциям с товарами (см. соответствующий раздел). Но, кроме того, материальные ценности могут быть также оприходованы как отходы от ликвидации основных средств, что фиксирует запись:

Дт 10 "Материалы"
Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

8. УЧЕТ ТРУДА, ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И РАСЧЕТОВ С РАБОЧИМИ И СЛУЖАЩИМИ

8.1. Задачи и значение учета труда и заработной платы

Учет труда, заработной платы и расчетов с работниками предприятий общественного питания ведется на основе федеральных, региональных и отраслевых законодательных норм регулирования трудовых отношений работников и администрации предприятия, включая отношения по оплате труда.

Юридической формой взаимоотношений администрации с членами трудового коллектива являются коллективный трудовой договор и трудовые договоры с работниками, в которых фиксируются все условия оплаты труда, входящие в компетенцию предприятия. Отдельные лица могут работать на предприятии по совместительству, соглашениям и договорам гражданско-правового характера (подряда, поручения, перевозки и др.).

Предприятие самостоятельно решает вопрос о присвоении продавцам, поварам второй и первой категории, то есть о соответствии их квалификации занимаемой должности и установленным окладам. Присвоение квалификации указанным работникам производится на основании квалификационного справочника. Содержащиеся в нем квалификационные характеристики предусматривают переход продавцов в высшую категорию лишь после полного усвоения знаний и навыков, присущих продавцам низшей категории. При установлении категорий учитываются требования квалификационных характеристик и определенный стаж работы. Так, вторая категория присваивается при стаже работы в должности продавца третьей категории не менее двух лет, а первая категория – при стаже работы в должности продавца второй категории не менее пяти лет (кроме продавцов со средним специальным образованием, которым сразу устанавливается первая категория). Данный порядок определен дополнениями и изменениями к квалификационному справочнику профессий рабочих, которым утверждены месячные оклады.

Основные задачи бухгалтерского учета заработной платы:

- правильное и своевременное начисление заработной платы и выдача ее в установленные сроки;
- правильное распределение сумм по направлениям затрат;
- правильное и своевременное удержание и перечисление налога на доходы;
- правильное начисление и своевременное перечисление взносов во внебюджетные фонды, удержаний за причиненный предприятию материальный ущерб, по исполнительным листам в пользу отдельных юридических и физических лиц;
- сбор и группировка показателей по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и составления отчетности.

8.2. Порядок расчета заработной платы работников торговли и общественного питания

Предприятия самостоятельно, но в соответствии с законодательством устанавливают штатное расписание, формы и системы оплаты труда, премирования.

Различают две основные формы оплаты труда: сдельную (когда в основу расчета берется объем работы и расценка за выполнение его единицы) и повременную (за основу – тарифная ставка за час работы или оклад и отработанное время). Кроме того, возможно применение разновидностей этих форм (простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная и т. д.).

Оплату труда таких категорий работников, как продавцы, заведующие секциями, отделами или предприятиями розничной торговли, не освобожденные от основной работы (за прилавком), контролеры-кассиры, контролеры, кассиры, все производственные рабочие, входящие в бригаду кухни в общественном питании, заведующие производством (шеф-повара), не освобожденные от основной работы, буфетчики, официанты и т. п., рекомендуется установить в зависимости от фактически выполненного товарооборота, выработки.

При организации оплаты труда продавцов и поваров может быть использована смешанная оплата труда, сочетающая повременную и сдельную формы оплаты труда. При смешанной оплате устанавливается месячный оклад и доля оклада, выплачиваемая повременно. Из оставшейся доли оклада рассчитывается сдельная расценка, исходя из предполагаемого среднемесячного товарооборота. Заработная плата за истекший месяц при смешанной оплате труда складывается из части оклада (тарифной ставки) за отработанное время и сдельной части заработка.

Федеральным законом одновременно на всей территории Российской Федерации устанавливается минимальный размер оплаты труда, который не может быть ниже величины прожиточного минимума трудоспособного населения.

Месячная заработная плата работника, полностью отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда (ст. 133 Трудового кодекса РФ).

Нормальная продолжительность рабочего времени – 40 часов в неделю. По соглашению между работниками и администрацией может устанавливаться неполный рабочий день. Оплата труда в этом случае производится пропорционально отработанному времени или в зависимости от объема выполненных работ (ст. 93 Трудового кодекса РФ).

Например, продавцу 1 категории установлен месячный оклад в размере 400 руб., из которых 50% выплачивается повременно. Из оставшихся 200 руб. исчислена сдельная расценка, исходя из предполагаемого среднемесячного товарооборота в размере 10000 руб. Сдельная расценка равна 200 рублей за 10 тыс. руб. фактического

товарооборота (200 руб. : 10000 руб. х 10 тыс. руб.). При фактическом товарообороте 500 тыс. руб. зарплата продавца в целом составит 10000 руб., а при 1000 тыс. руб. - 20000 руб.

Таким образом, если фактически отработанное время меньше установленной нормы, то заработная плата может быть меньше, чем установленный законом минимальный месячный размер оплаты труда.

На основании выбранной системы оплаты на предприятии учет ее регламентируется следующими документами:

- выписка из протокола собрания о ставках повременщиков;
- табель учета рабочего времени;
- карточки учета выработки;
- наряды, договоры, контракты, трудовые соглашения с визой руководителя о выплате, приказы и др.

В бухгалтерии на основании первичных документов по учету выработки сдельщиков, табеля учета рабочего времени и других расчетов определяют сумму оплаты труда за отработанное время, а также за неотработанное, но подлежащее оплате, премии, пособия, после чего составляется расчетная ведомость (ф. № Т-51). В данном документе отдельно по каждому работнику указываются фамилия, инициалы, табельный номер, должность (профессия), тарифная ставка, количество отработанных дней (часов), сумма начисленной оплаты раздельно по видам оплат (в т. ч. стоимость социальных и материальных благ), произведенные удержания и зачеты, сумма к выплате. Данные расчетной ведомости переносятся в платежную, по которой выдается зарплата.

На лицевой стороне фиксируется разрешительная надпись руководителя на выдачу оплаты труда. Все платежные ведомости, которыми кроме выдачи заработной платы оформляются выдачи авансов, а также средств в подотчет и т. п., подлежат регистрации нарастающим итогом с начала года.

Кроме того, на предприятиях с небольшой численностью работников используют для начисления и выплаты зарплаты единую расчетно-платежную ведомость (см. ниже).

По каждому работнику данные расчетно-платежной ведомости одновременно заносятся в лицевой счет, который является справкой для начисления пенсий, пособий, подсчета среднего заработка для расчета отпускных, оплаты больничного листа, выплаты компенсации при увольнении.

Заработная плата выплачивается не реже чем раз в полмесяца, например, еженедельно, два раза в месяц – согласно порядку, установленному на предприятии. При совпадении дня выплаты с выходным или нерабочим праздничным днем выплата заработной платы производится накануне этого дня (ст. 136 Трудового кодекса).

При этом в день выплаты заработной платы в банк предоставляются платежные поручения на перечисление налога на доходы, а также платежей во внебюджетные социальные фонды (пенсионный, социального страхования, медицинского страхования). Оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

Типовая межотраслевая форма № Т-49
Утверждена постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1

	Код
Форма по ОКУД	0301009
по ОКПО	44702981

АО "Альтаир"
наименование организации

структурное подразделение

В кассу для оплаты в срок с "26" ноября 20 10 года по "28" ноября 20 10 года

Сумма Тринадцать тысяч двести один руб. 00 коп. (13201 руб. 00 коп.)
прописью цифрами

Руководитель организации директор Федоров Федоров Ф.Ф. **Главный бухгалтер** Ермаков Ермаков Е.Е.
должность личная подпись расшифровка подписи личная подпись расшифровка подписи

"26" ноября 20 10 года

РАСЧЕТНО-ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ

Номер документа	Дата составления
13	26.11.2010

Отчетный период	
с	по
27.10.2010	26.11.2010

Номер по порядку	Табельный номер	Должность (специальность, профессия)	Тарифная ставка (часовая, дневная) (оклад) руб.	Отработано дней (часов)		
				рабочих	выходных	праздничных
1	2	3	4	5	6	7
1	07	рабоч	1600	22	-	1
2	07	рабоч	1800	22	-	-
3	02	рабоч	1600	22	-	-
и т. д.						

Начислено, руб.						
за текущий период (по видам оплат)						всего
					другие доходы в виде социальных и материальных благ	
8	9	10	11	12	13	14
1720	-	-	-	-	-	1720
1800	-	-	-	-	100	1900
1600	-	-	-	-	-	1600

Удержано и зачтено, руб.				Сумма, руб.			Деньги получил	
				задолженности				
налог на доходы	аванс		всего	за организацией	за работником	к выплате	фамилия, инициалы	подпись (запись о депонировании суммы)
15	16	17	18	19	20	21	22	23
177	600		777	944		944	Сич К. О.	Сич
208	-		208	1692		1692	Носов Н. Н.	Носов
169	600		769	831		831	Костин К. К.	депонировано

По настоящей платежной ведомости
выплачена сумма Двенадцать тысяч триста семьдесят руб. 00 коп. (12370 руб. 00 коп.)
прописью цифрами
и депонировано сумма Восемьсот тридцать один руб. 00 коп. (831 руб. 00 коп.)
прописью цифрами
Выплаты произвел кассир Иванов Иванов И. И. Расходный кассовый ордер № 12 от "28" ноября 20 10 года
должность личная подпись расшифровка подписи

Бухгалтер Ермаков Ермаков Е.Е. "28" ноября 20 10 г.
личная подпись расшифровка подписи

Заработная плата выдается из кассы предприятий в трехдневный срок. По истечении данного срока в платежных ведомостях против фамилии лица, не получившего причитающуюся ему сумму, кассир ставит штамп или делает отметку "Депонировано". В каждой платежной ведомости кассир указывает выплаченную и депонированную сумму заработной платы. Аналитический учет невыданной зарплаты, премии и т. д. ведется по каждому работнику в книге учета депонированной заработной платы. После выплаты депонированной заработной платы в книге делается об этом соответствующая отметка – указание даты и номера расходного ордера, по которому выдана соответствующая сумма. Депонированные средства сдаются в учреждение банка, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Депонированные суммы хранятся до востребования в течение трех лет. Невостребованные средства зачисляются в доход предприятия.

8.3. Начисление заработной платы

Размер начислений (заработная плата, аванс, премии, доплаты, пособия, отпускные и т. д.) регламентирован различными нормативными актами.

Основная заработная плата начисляется в соответствии со сдельными расценками, тарифными ставками, окладами. Учитываются также доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т. п.

К дополнительной оплате относятся выплаты за непроработанное время: отпуска, перерывы в работе кормящих матерей, подростков, на выполнение общественных обязанностей, а также выходное пособие при увольнении, по нетрудоспособности и т. д.

Право на отпуск или выплату компенсации при неиспользовании его предоставляется работникам по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии. Нормальная продолжительность отпуска составляет 28 календарных дней. Федеральным законом от 30.06.2006 № 90-ФЗ были внесены изменения в ТК РФ – существенные и важные поправки в правилах расчета средней заработной платы. На этот момент следует обратить внимание буквально каждому работодателю.

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней).

При подсчете среднего заработка для оплаты отпуска и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск учитываются определенные законодательством виды оплаты труда, на которые начисляются страховые

взносы независимо от систематичности их выплаты: производственные премии, доплата за сверхурочные и за работу в ночное время, при вредных и т. п. условиях труда, надбавки за работу в ночное время, надбавки за выслугу лет и т. д., при этом премии и другие выплаты стимулирующего характера включаются при подсчете среднего заработка по времени их фактического начисления, а годовые вознаграждения – в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода (в случаях, когда время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью, премии учитываются пропорционально отработанному времени).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели (ст. 139 Трудового кодекса).

В случае повышения тарифных ставок (окладов) по отрасли или на предприятии при исчислении среднего заработка они, как премии и другие выплаты, корректируются на коэффициент повышения. Кроме того, следует помнить, что из расчетного периода исключается время, в течение которого работник освобождался от работы с частичным сохранением зарплаты или без оплаты, а также время больничных; при этом в случае сохранения частичной оплаты эта часть исключается из подсчета среднего заработка.

Пособие по временной нетрудоспособности за первые два дня выплачиваются за счет средств работодателя, а за остальной период, начиная с 3-го дня – за счет средств ФСС РФ. С 1-го дня временной нетрудоспособности пособие выплачивается за счет средств ФСС РФ в установленных Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ случаях. Основанием для назначения пособий служат выданные лечащим учреждением листки нетрудоспособности (больничные листы).

Размер пособия зависит от стажа работы: при стаже до 5 лет положено оплатить 60% среднего заработка, от 5 до 8 лет – 80%, свыше 8 лет – 100%. При страховом стаже менее 6 месяцев пособие за месяц не превышает минимального размера оплаты труда.

Пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются из среднего заработка работника по основному месту работы за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, уходу за ребенком.

Средний дневной заработок для оплаты пособий определяется путем деления суммы заработка, начисленного за расчетный период, на число календарных дней, приходящихся на период, за который учитывается заработная плата.

При этом размер пособия по нетрудоспособности, беременности и родам определяется умножением числа календарных дней нетрудоспособности на величину дневного пособия (исчисляемого из среднедневного заработка с учетом установленных процентных ограничений по стажу и др.). Пособие же по уходу за ребенком исчисляется из среднего заработка, определяемого ум-

ножением среднедневного заработка на величину 30,4 (при этом средний заработок не может быть более предельного, 1/12 величины согласно Федерального закона по определению страховых взносов в фонды).

Минимальный размер оплаты труда применяется для регулирования оплаты труда и определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, применение минимального размера оплаты труда для других целей не допускается.

8.4. Удержания и отчисления от заработной платы

Из оплаты труда работников, как состоящих в списочном составе, так и лиц, работающих по соглашениям, договорам подряда, по совместительству, выполняющих разовые работы, могут удерживаться различные суммы, как в обязательном порядке, так и по инициативе предприятия.

Удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности работодателю могут производиться:

- для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;
- для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях;
- для возврата сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счетных ошибок, а также сумм, излишне выплаченных работнику, в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда (ч. 3 ст. 155 Трудового кодекса) или простое (ч. 3 ст. 157 Трудового кодекса);
- при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска. Удержания за эти дни не производятся, если работник увольняется по основаниям, предусмотренным п. 8 ч. 1 ст. 77 или п. 1, 2 или 4 ч. 1 ст. 81, п. 1, 2, 5, 6 и 7 ст. 83 Трудового кодекса.

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, – 50% заработной платы, причитающейся работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником во всяком случае должно быть сохранено 50% заработной платы.

Эти ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного работодателем здоровью работника, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70%.

В обязательном порядке удерживаются суммы для уплаты государственных налогов; выплат по исполнительным листам. К государственным налогам относится в первую очередь налог на доходы физических лиц.

Налог на доходы физических лиц взимается на основании Налогового кодекса РФ. Объектом налогообложения в соответствии с главой 23 Налогового кодекса РФ является доход, полученный налогоплательщиками в календарном году от источников в Российской Федерации. При этом для лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации учитывается также доход от источников за ее пределами.

В состав доходов (кроме дивидендов, процентов, доходов от реализации, пособий и т. д.) включаются суммы, полученные за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, полученные как в денежной, так и в натуральной формах (оплата коммунально-бытовых услуг, питания, отдыха, обучения, а также получение безвозмездно товаров (работ, услуг)). Также облагаются налогом доходы в виде материальной выгоды (экономия на процентах за пользование заемными средствами, выгода от приобретения ценных бумаг, от приобретения товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц).

В совокупный доход не включаются согласно Налоговому кодексу государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности) и пенсии; компенсационные выплаты и различные вознаграждения (ст. 217) в соответствии с законодательством; алименты; стипендии; некоторые виды единовременной материальной помощи. При этом некоторые доходы не подлежат обложению до тех пор, пока не превысят определенные размеры.

Налог исчисляется и удерживается предприятиями по истечении каждого месяца нарастающим итогом с начала календарного года с суммы совокупного дохода граждан, уменьшенного на установленные законом стандартные налоговые вычеты: 400 рублей (если налогоплательщик не относится к льготным категориям, по которым вычитается 3000 рублей или 500 рублей), а также 1000 рублей на каждого ребенка при нахождении его на обеспечении у работника. Указанный налоговый вычет на детей в размере 1000 рублей действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка в размере 13%) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 тысяч рублей. Соответственно вычет в размере 400 руб. применяется до месяца, в котором совокупный доход превысил 40 тыс. рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 тысяч рублей (соответственно 40 тыс. рублей), упомянутый налоговый вычет не применяется.

Кроме стандартных налоговых вычетов законодательством установлены социальные и имущественные вычеты, которые предоставляются налоговым органом по окончании года.

Налогообложение производится с учетом имеющихся льгот у работника, с зачетом удержанной ранее суммы, в основном по ставке 13% (в отношении определенных видов доходов действуют другие ставки: 9% – для дивидендов; 30% – для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ; 35% – для выигрышей, процентных доходов).

Начисление налога производится на полный доход, подлежащий налогообложению, независимо от проведения каких-либо перечислений и удержаний. При этом не принимаются во внимание доходы, полученные работником от других предприятий.

Предприятия по истечении каждого месяца, не позднее дня, следующего за днем фактического получения дохода, но не позднее срока получения в банке средств на оплату труда обязаны перечислить в бюджет сумму начисленного и удержанного с граждан за прошедший месяц налога. При этом по доходам в натуральной форме и от материальной выгоды датой получения является:

- при получении доходов в натуральной форме – день передачи;
- в случае материальной выгоды – день уплаты процентов, день приобретения товаров (работ, услуг), ценных бумаг.

Суммы налога, не удержанные или удержанные не полностью, взыскиваются с работников ежемесячно до полного погашения задолженности; при этом следует помнить, что общая сумма удержаний не должна превышать половины выплаты. Уплата налога за счет средств предприятий не допускается.

Из заработной платы удерживаются также выплаты по исполнительным документам. Основанием для удержания и перевода алиментов являются нотариально удостоверенные соглашения об уплате алиментов или исполнительные листы. Бухгалтерия регистрирует полученные исполнительные листы в специальном журнале или карточке. Удержания алиментов на основании поданного заявления могут производиться и в случаях, если общая сумма удержания превышает 50% заработка и (или) иного дохода лица, обязанного уплачивать алименты.

Алименты удерживаются с сумм заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с сумм начисленных пенсии и стипендии.

В 3-дневный срок со дня, установленного для выплаты заработной платы, пенсии и стипендии, суммы удержанных алиментов должны быть выплачены получателю или переведены по почте за счет взыскателя.

Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных вознаграждений за изобретения и рационализаторские предложения и т. д.

Учет расчетов по исполнительным документам организуется на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Вместе с тем из суммы оплаты труда может быть удержана задолженность за товары, проданные в кредит. Такие расчеты возможны в том случае, когда предприятие произвело расчеты с торгующими организа-

циями на всю сумму заявления-обязательства за товары, проданные рабочим и служащим в кредит, за счет ссуды банка.

Таким образом, ежемесячно сокращается время на оформление платежных поручений банку на частные удержания сумм в пользу десятков торгующих организаций.

В случае увольнения работника, когда не полностью погашена сумма обязательства, предприятие сообщает остаток задолженности за ним торгующей организации, которая и возвращает ее предприятию. Последнее полностью рассчитывается с банком по ссуде. Предприятия применяют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в разрезе лицевых счетов торгующих организаций.

Кроме обязательных удержаний из заработной платы рабочих и служащих могут производиться вычеты по письменному заявлению последних: перечисление заработной платы в сберегательный банк, страховым организациям, профсоюзных взносов, погашение ссуды на строительство и благоустройство садовых домиков и участков. Учитываются такие расчетные операции на счетах 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Учет удержаний из заработной платы оформляется записями по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции со счетами:

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" — налог на доходы физических лиц;

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — по исполнительным документам;

Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами" — своевременно не возвращенные подотчетные суммы;

Кт 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" — суммы за причиненный материальный ущерб.

Кроме налога на доходы на выплаты работникам начисляются *страховые взносы* в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальные).

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений по всем основаниям в пользу работников (за исключением предусмотренных ст. 9 Федерального закона №213-ФЗ от 24.07.2009). Налоговая база исчисляется отдельно по каждому работнику с начала года по истечении каждого месяца нарастающим итогом и не превышает 415000 рублей (с сумм, превышающих предельную величину, которая подлежит ежегодной индексации, страховые взносы не взимаются).

При этом учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих налогообложению — государственных пособий, компенсационных выплат и т. д.), начисленные в денежной или натуральной форме или полученные в виде иной материальной выгоды.

Предприятия при выплатах в пользу работника начисляют страховые взносы в основном по ставкам, приведенным далее.

Следует отметить, что одновременно с документами на выдачу средств на оплату труда в банк необходимо представить платежные поручения на перечисление страховых взносов.

Предприятия обязаны по каждому физическому лицу вести учет начисленных сумм, а также относящегося к ним сумм налога.

	В Пенсионный фонд РФ	В Фонд Социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования	
			Федеральный фонд	Территориальные фонды
Согласно ст. 12 ФЗ	26,0%	2,9%	2,1%	3%
2010 год (согласно ст. 57 ФЗ)	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%
2010 год (пониженные ставки различных категорий)	10,3%, 14%, 15,8%	0%, 0%, 1,9%	0%, 0%, 1,1%	0%, 0%, 2%
2011-2012 гг (пониженные ставки согласно ст. 58 ФЗ)	16,0%	1,9%	1,1%	1,2%
2013-2014гг (пониженные ставки согласно ст. 58 ФЗ)	21,0%	2,4%	1,6%	2,1%

Фонд социального страхования, образованный за счет отчислений предприятий, используется для выплаты пособий по государственному страхованию.

На предприятии за счет соответствующих отчислений выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, при рождении ребенка, по уходу за ним до достижения им возраста 1,5 лет, на погребение и др. Также соответствующие средства могут быть направлены на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей.

Пособие на погребение выплачивается в размере, не превышающем 4 тыс. руб. (с последующей индексацией) согласно Федеральному закону № 8-ФЗ в ред. от 25.11.2009; по беременности и родам – исходя из расчета отпуска в 70 календарных дней до родов (иногда 84) и 70 календарных дней после родов (в некоторых случаях 86, 110 дней); величина единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности (до 12 недель), составляет 412,08 руб. (в Москве 500 руб.). Кроме того, подлежит выплате за счет средств ФСС РФ единовременное пособие при рождении каждого ребенка в сумме 10988,85 руб. (при этом оно может быть выплачено либо отцу, либо матери ребенка), а также ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до 1,5 лет в размере 40% среднего заработка, но не менее 2060,41 руб. для первенца и 4120,82 руб. – при рождении второго и последующих детей. Что касается порядка оплаты больничных, то об этом рассказано ранее (см. подраздел 8.3 "Начисление заработной платы").

Таким образом, суммы, подлежащие перечислению в Фонд социального страхования РФ, используются на оговоренные цели, после чего их остатки переводятся на соответствующий счет.

Взносы в Пенсионный фонд РФ предназначены для выплаты пенсий, пособий, поэтому перечисляемые предприятием суммы в Пенсионный фонд РФ уменьшаются на рассчитанные бухгалтерией и подлежащие к выплате за истекший месяц пенсии, пособия, которые фиксируются в отдельных ведомостях.

Следует отметить, что предприятия перечисляют все виды страховых взносов по официальной ставке в срок, установленный для получения заработной платы за истекший месяц. Для этого они представляют в учреждение банка платежные поручения на перечисление страховых взносов в соответствующие фонды одновременно с документами на выдачу средств на оплату труда.

8.5. Учет расчетов по заработной плате и социальному страхованию

Для учета заработной платы и расчетов по ней предназначен пассивный счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

По кредиту этого счета отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников; при ликвидации чрезвычайных обстоятельств – дебетуется счет 91 "Прочие доходы и расходы";
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков и резерва вознаграждений за выслугу лет – в корреспонденции со счетом 96 "Резервы предстоящих расходов"; за счет расходов будущих периодов – в корреспонденции с одноименным счетом 97;
- начисленных пособий по социальному страхованию, пенсий и другие аналогичные суммы – в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- начисленных доходов от участия в капитале организации и т. п. – в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";

По дебету счета 70 отражаются:

- выплаченные из кассы суммы оплаты, пенсий, пособий, премий, доходов от участия в капитале организации – в корреспонденции со счетом 50 "Касса"; при выплате со счетов корреспондируют счета 51, 52, 55; при выдаче зарплаты структурным подразделениям – счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты".
- различные удержания, как то:

  а) суммы налогов на доходы – в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам";

  б) платежей на социальное страхование и обеспечение работников, их медицинское страхование в части отчислений, производимых за счет работников – в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";

  в) в погашение подотчетных сумм – в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами";

  г) за товары, проданные в кредит, за предоставленные ссуды, по возмещению материального ущерба предприятию – в корреспонденции с соответствующими субсчетами счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", счетом 76;

д) по исполнительным документам (штрафы, алименты), депонированные суммы – в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", соответствующие субсчета;

е) по недостачам – в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Таким образом, сальдо счета 70, как правило кредитовое, показывает задолженность предприятия перед работниками по зарплате и другим указанным выплатам.

Для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению предназначен пассивный счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Он кредитуется на суммы начисленных страховых взносов в фонды: Пенсионный, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальный фонд обязательного медицинского страхования, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. При этом суммы, начисленные за счет предприятия, подлежат включению в издержки производства, расходов на продажу – дебетуются соответствующие счета (20, 44 и др.). На суммы же отчислений из заработной платы работников дебетуется счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Кроме того, по кредиту счета 69 в корреспонденции со счетом прибылей и убытков отражаются начисленные суммы пеней пользу органов социального страхования и обеспечения за несвоевременный взнос.

По дебету счета 69 проводятся суммы, перечисленные с расчетного счета в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета"; а также суммы, выплачиваемые за счет этих отчислений в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"; выплачиваемые из кассы пособия за счет фондов, такие как: по беременности и родам, при рождении ребенка, пособия на детей и другие в соответствии с законодательством – в корреспонденции со счетом 50 "Касса".

После начисления средств персоналу по расчетно-платежной ведомости бухгалтер выписывает чек на всю сумму (округленную), который одновременно с платежными поручениями на перечисление налогов представляет в банк.

Кассир, оформив полученные средства в кассу приходным ордером, по ведомости выдает зарплату работникам в течение трех рабочих дней, что фиксирует расходным ордером, выписываемым на всю сумму выплаченной заработной платы. Остатки невыданной зарплаты сдаются в банк с оформлением расходного кассового ордера и указанием в ведомости факта депонирования. Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной зарплаты или реестре невыданной зарплаты.

По окончании отчетного периода может быть составлена сводная расчетно-платежная ведомость, в которой проставляются бухгалтерские проводки.

9. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

9.1. Задачи учета издержек обращения и финансовых результатов

Расходы, производимые торговыми предприятиями в процессе осуществления своей деятельности дополнительно к оплате стоимости товаров, называются издержками обращения.

Основными задачами учета издержек обращения предприятий торговли являются обеспечение своевременного, полного и достоверного отражения фактических расходов и контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

В состав издержек обращения и производства включаются расходы предприятий торговли, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров в предприятиях общественного питания. В затраты включаются расходы в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ.

На себестоимость относятся в полном объеме все затраты предприятия производственного характера, но при этом в целях налогообложения прибыли к расходам относятся некоторые расходы в пределах утвержденных норм: компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; затраты на содержание служебного автотранспорта; представительские расходы; затраты на служебные командировки; плата за обучение на основе договоров с учебными заведениями, а также за предоставление услуг по подготовке, переподготовке и повышению квалификации кадров.

При этом расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются отдельно как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на издержки производства или обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в течение срока, к которому они относятся.

К расходам будущих периодов относятся: затраты по неравномерно производимому ремонту основных средств (когда предприятием не создается фонд или резерв для ремонта основных средств); арендная плата за аренду отдельных объектов основных средств; расходы по подписке на периодические издания для служебного пользования; расходы по оплате услуг телефонной, радио- и других видов связи; другие аналогичные расходы.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производства отчетного периода предприятия торговли могут создавать резервы предстоящих расходов, которые учитываются на счете 96 "Резервы предстоящих расходов". За счет отчислений, относимых на издержки обращения и производства, создаются следующие резервы: на предстоящую оплату

отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год; фонд или резерв на ремонт основных средств.

Образование резервов производится за счет отчислений, включаемых в издержки обращения и производства в сроки, обоснованные специальными расчетами, утвержденными руководителем предприятия.

В конце отчетного года в случае превышения фактически начисленного резерва над суммой расчета, подтвержденного инвентаризацией, производится сторнировочная запись издержек обращения и производства.

В случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется.

По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва присоединяется к финансовым результатам.

Единовременные затраты могут при отсутствии резервов списываться на издержки обращения и производства того месяца, в котором они произведены.

Также не относятся на затраты предприятия расходы капитального характера (соответствующие затраты включаются в издержки посредством начисления амортизации) и расходы, не связанные с торговой (производственной) деятельностью.

9.2. Организация учета расходов на продажу в торговле

9.2.1. Синтетический и аналитический учет расходов на продажу

Синтетический учет расходов ведется на активном счете 44 "Расходы на продажу". По дебету счета 44 "Расходы на продажу" собираются все производственные расходы, а по кредиту осуществляется их списание. При этом дебетовое сальдо показывает остаток издержек обращения на остаток товаров на конец отчетного периода. В конце отчетного периода издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары, списываются на счет 90 "Продажи". При частичном списании в торговых организациях подлежат распределению расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

В учете издержки обращения собираются по дебету счета 44 "Расходы на продажу", при этом с данным счетом корреспондируют различные счета в зависимости от источника расходов и затрат:

Кт 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" – начисляется износ по основным средствам, нематериальным активам;

Кт 10 "Материалы" – списываются материалы, израсходованные, например, при хранении товара;

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", – получен счет за услуги производст-

венного характера (по охране объектов, по осуществлению транспортировки, за информационные, консультационные и прочие услуги и т. д.);

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" – начисляются налоги и отчисления, относящиеся на издержки обращения (земельный и др. налоги);

Кт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – начисляется заработная плата сотрудникам торговли и общественного питания;

Кт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - начислено единого социального налога на оплату труда и выплаты, относящиеся на издержки обращения;

Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами" – списываются командировочные, представительские расходы, отнесенные к производственным, по авансовым отчетам сотрудников;

Кт 96 "Резервы предстоящих расходов" – образование резервов на оплату отпусков, ремонт.

Кт 97 "Расходы будущих периодов" – отнесение данных расходов к расходам отчетного периода при наступлении его.

Собранные на счете 44 расходы на продажу списываются в части реализованных товаров на счет учета реализации, что отражает проводка:

Дт 90 "Продажи"

Кт 44 "Расходы на продажу".

Кроме того, отметим, что данные расходы могут быть списаны как недостающие – дебетуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", а также при стихийных бедствиях отнесены на счет 99 "Прибыли и убытки".

Каждое предприятие самостоятельно выбирает для себя организацию аналитического учета. Это могут быть многографные карты или ведомости, где каждой отдельной статье отводится специальная графа. Итог записанных в каждой графе сумм показывает размер произведенных расходов. В отдельной итоговой графе показывается общая сумма издержек. Итог записей в этой графе должен быть равен данным соответствующего синтетического счета 44 "Расходы на продажу". Учет в картах или ведомостях ведется отдельно по структурным подразделениям, а внутри них – по статьям издержек обращения. Возможен вариант, когда учет ведется в разрезе статей издержек обращения, а внутри – по структурным подразделениям.

9.2.2. Учет издержек обращения на остаток товаров

Таким образом, по дебету счета 44 "Расходы на продажу" постепенно накапливаются все производственные расходы торгового предприятия, относящиеся как к уже реализованным товарам, так и к товарам, оставшимся на конец месяца еще не проданными. Разграничение расходов между реализованными товарами и товарными запасами осуществляется с помощью ежемесячного расчета издержек обращения на остаток товаров. При расчете соответствующих издержек учитываются транспортные

расходы (для торговых предприятий), расходы по заготовке (для заготовительных предприятий). Другие затраты, в силу их незначительности, не выделяются и в полной сумме списываются через счет реализации на финансовые результаты.

Сумма издержек обращения на остаток товаров исчисляется по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в подпункте 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (в подпункте 2) определяется средний процент издержек обращения и производства к общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца;

5) определяется сумма издержек обращения (в части транспортных расходов), списываемых в отчетном периоде на реализацию.

Пример. Издержки обращения (в части транспортных расходов) на остаток товаров на начало отчетного периода составили 200 тыс. руб.; общая сумма издержек обращения за отчетный период составила 9000 тыс. руб., в том числе транспортные расходы и расходы по уплате процентов за банковский кредит - 3000 тыс. руб. Всего за отчетный период реализовано товаров на 24000 тыс. руб.; остаток товаров на конец отчетного периода определяется суммой в 8000 тыс. руб. Требуется определить сумму издержек обращения, списываемых на реализацию и приходящихся на остаток товаров на конец отчетного периода.

1. Определяем средний процент издержек обращения:

$$\text{Ср. проц.} = \frac{200 + 3000}{24000 + 8000} \times 100 = 10\% .$$

2. Определяем сумму издержек обращения, приходящихся на остаток товаров:

Изд. обр. на ост. тов. = 8000 х 10 : 100 = 800 тыс. руб.

3. Определяем сумму издержек обращения, списываемых в отчетном периоде на реализацию:

Списыв. изд. обр. = 200 + 3000 - 800 = 2400 тыс. руб.

Кроме того, списываются издержки обращения за отчетный период по другим статьям расходов:

9000 - 3000 = 6000 тыс. руб.

Всего в отчетном периоде будет списано издержек обращения:

6000 + 2400 = 8400 или 200 + 9000 - 800 = 8400 тыс. руб.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.07.94 № 893 для предприятий торговли, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и осуществляющих завоз продукции (товаров) в эти районы, сохранен порядок исчисления, предусматривающий

включение в расчет суммы издержек обращения и производства на остаток товаров только транспортных расходов (письмо Министерства финансов РФ от 07.10.94 № 137 "Об исчислении издержек обращения на остаток товаров").

Кроме того, следует отметить, что транспортные и иные аналогичные им расходы могут быть включены предприятием в стоимость приобретенных товаров (применяется при отражении в учетной политике).

Предприятию торговли при осуществлении закупок товаров самостоятельно (включая по импорту и по товарообменным операциям) разрешается при исчислении покупной стоимости поступающих товаров включать наряду с ценой, предусмотренной в договоре, транспортные расходы, таможенные пошлины и прочие расходы по закупке и транспортировке. По импортным товарам стоимость определяется исходя из их стоимости, предусмотренной в договоре (контракте), на дату оприходования на предприятии торговли.

9.3. Учет издержек предприятий общественного питания

Производство продукции общественного питания, продажа кухонных изделий и покупных товаров, а также организация их потребления связаны с затратами общественного труда. Эти затраты, выраженные в денежной форме, представляют собой издержки общественного питания.

Особенностью организации учета на предприятиях общественного питания является то, что стоимость сырья и продуктов, израсходованных на приготовление продукции, учитывается обособленно от издержек производства. Стоимость израсходованного сырья и продуктов списывается со счета 20 "Основное производство" сразу в дебет счета 90 "Продажи".

Все остальные издержки производства и обращения, входящие в состав затрат предприятий общественного питания, учитываются на одном синтетическом счете 44 "Расходы на продажу". Это не дает возможности по данным учета установить отдельно размер издержек производства и издержек обращения на предприятиях общественного питания.

Аналитический учет издержек обращения общественного питания ведется по статьям расходов.

Классификация издержек общественного питания отражает специфические особенности хозяйственной деятельности этой отрасли торговли. Она отличается от номенклатуры статей издержек обращения оптовых и розничных предприятий наличием статей расходов, имеющих значительный удельный вес в затратах предприятий общественного питания. К ним относятся такие статьи, как "Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других предметов", "Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд".

Остальные статьи расходов предприятий общественного питания имеют отличия от расходов в торговле по содержанию и удельному весу, обусловленные особенностями функций, выполняемых предприятиями общественного питания.

9.4. Учет финансовых результатов

Финансовым результатом деятельности предприятия является балансовая прибыль или убыток.

Конечный финансовый результат слагается из финансового результата от реализации товаров, основных средств и иного имущества предприятий торговли и прочих доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

9.4.1. Финансовый результат от продажи

Финансовый результат от реализации формируется на счете 90 "Продажи" в разрезе отдельных видов деятельности (при этом по кредиту субсчета 1 "Выручка" отражается непосредственно поступающая выручка, а по дебету субсчета 2 "Себестоимость продаж" – непосредственно расходы). В конце отчетного периода сальдо счета 90 (рассчитываемое сопоставлением кредитового оборота субсчета 1 и дебетовых оборотов субсчетов 2, 3, 4, 5) закрывается бухгалтерской проводкой с субсчета 9 "Прибыль/убыток" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Прибыль (убыток) от реализации товаров определяется как разница между выручкой от их реализации в действующих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов, их стоимостью и затратами на реализацию, включаемыми в себестоимость. Выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения по отгрузке и предъявлению расчетных документов.

Перечень расходов для целей налогообложения определен в главе 25 Налогового кодекса РФ.

Прибыль от реализации основных средств представляет собой превышение продажной цены над остаточной стоимостью и отражается в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы". На этом счете отражается также финансовый результат от реализации иного имущества (нематериальных активов, материалов, денежных документов, ценных бумаг), определяемый как разница межу продажной ценой и первоначальной либо остаточной (для НМА) стоимостью.

9.4.2. Прочие доходы и расходы

Прочие доходы (расходы) отражаются в учете непосредственно на счете 91. Они записываются по мере возникновения; при этом доходы и расходы отражаются на отдельных субсчетах (доходы – по кредиту субсчета 91-1 "Прочие доходы", расходы – по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы").

При этом на субсчете 91-1 в составе *прочих доходов* отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из различных видов интеллектуальной собственности, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, – в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам");
- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов (кроме продукции, товаров), – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств, а также за использование кредитной организацией находящихся на счете предприятия денежных средств, – в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;
- полученные или признанные к получению штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60, 76, 50, 51 и др.);
- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов; при этом по основным средствам – по мере начисления амортизации, по иным материальным ценностям – при списании в производство (в продажу).
- поступления в возмещение причиненных организации убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, – в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
- курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- прочие доходы.

Прочие расходы в учете отражаются по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы". При этом в составе *прочих расходов* фиксируются:
- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, нематериальных активов, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций – в корреспонденции со счетами учета затрат, активов;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов (01, 04, 10);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов (товаров, продукции), – в корреспонденции со счетами учета затрат, активов;
- расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Также на субсчете 91-2 "Прочие расходы" отражаются следующие *прочие* расходы:

- уплаченные или признанные к уплате штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;
- курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.

Таким образом, по кредиту субсчета 91-1 "Прочие доходы" накопительно в течение года отражаются прочие доходы, а по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы" – прочие расходы. Ежемесячно сопоставлением кредитового оборота субсчета 91-1 и дебетового оборота субсчета 91-2 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое заключительными оборотами списывается с субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Следует отметить, что в разрезе перечисленных выше видов прочих доходов и расходов ведется аналитический учет по счету 91 "Прочие

доходы и расходы". При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

На финансовые результаты могут быть отнесены суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, устанавливаемые договорами, и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Создается такой резерв на основе проведенной в конце отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от платежеспособности должника и вероятности погашения долга полностью или частично.

Для учета резервов по сомнительным долгам применяется пассивный счет 63 "Резервы по сомнительным долгам". На сумму создаваемых резервов дебетуют счет 91 и кредитуют счет 63. При списании с баланса невостребованных долгов, ранее признанных сомнительными, дебетуют счет 63 в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами (счета 61, 62, 76, 45). При присоединении неизрасходованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания, дебетуют счет 63 и кредитуют счет 91.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за балансом в течение пяти лет с момента списания. При изменении имущественного положения должника дебиторская задолженность, числящаяся на забалансовом счете, должна быть востребована. Поступившая ранее списанная дебиторская задолженность относится на прибыль проводкой:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Синтетический и аналитический учет ведется по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв.

9.4.3. Конечный финансовый результат

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) отражается по счету 99 "Прибыли и убытки" и слагается из финансового результата от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 "Продажи"), прочих доходов и расходов (их сальдо – в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы").

По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат. Но при этом следует помнить, что построение аналитического учета по счету 99 "Прибыли и убытки" должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Кроме выявления финансового результата организации также выявляют доход, подлежащий обложению налогом на прибыль, и начисляют этот налог; порядок определения его установлен главой 25 Налогового кодекса РФ.

При этом налогооблагаемая база значительно отличается от прибыли непосредственно. Прибыль для целей налогообложения определяется так называемым котловым методом, при этом учитываются все доходы отчетного периода, которые уменьшаются на расходы, признаваемые в отчетном периоде. Отметим, что моменты учета расходов различны и зависят от метода учета.

Доходы и расходы согласно главе 25 Налогового кодекса РФ делятся на:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные приобретателю товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Отметим, что ст. 251 Налогового кодекса РФ определены доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, а ст. 270 – расходы, т. е. которые исключаются при исчислении налога на прибыль.

Предприятие исчисляет налог на прибыль как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Полученная налоговая база (прибыль, определенная с учетом положений главы 25 Налогового кодекса РФ в денежном выражении) облагается налогом на прибыль в основном по ставке 20% (конкретные ставки определены ст. 284 Налогового кодекса РФ).

Но так как имеются различия в налоговых ставках по различным доходам, следует учитывать отдельно соответствующие налоговые базы. Так например, к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются другие ставки (9%, 15%).

Напомним, что цена реализации в целях определения дохода определяется с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса РФ.

Начисление налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу исходя из фактической прибыли (так же как и суммы причитающихся налоговых санкций) отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", соответствующий субсчет. В течение отчетного периода суммы авансовых платежей отражаются в обычном порядке по дебету счета 68 в корреспонденции со счетами учета денежных средств – счета 51 "Расчетные счета". Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по соответствующему субсчету счета 68 определяется сумма задолженности по платежам в бюджет, которая перечисляется со счета, что отражается той же проводкой.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается (на 1 января не имеет сальдо). При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Таким образом в учете формируется сумма нераспределенной прибыли, которая в следующем за отчетным году на основании решения компетентного органа (например, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью) может быть распределена.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02 (ред. от 18.02.2008) позволяет отражать в бухгалтерском учете и отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода признается текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком). При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль. Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье отчета о прибылях и убытках (после статьи текущего налога на прибыль).

Отложенные налоговые активы принимаются к бухгалтерскому учету по счету 09 "Отложенные налоговые активы" в размере величины, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства.

Отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода отражается по дебету счета 09 в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода фиксируется обратной проводкой.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается следующей записью:

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 09 "Отложенные налоговые активы".

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Отложенные налоговые обязательства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 77 "Отложенные налоговые обязательства" в размере величины, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действо-

вавшую на отчетную дату. В случае изменения ставок налога на прибыль величина отложенных налоговых обязательств пересчитывается с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода отражается проводкой:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 77 "Отложенные налоговые обязательства".

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, в счет начислений налога на прибыль отчетного периода в учете отражается обратной проводкой.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с учета:

Дт 77 "Отложенные налоговые обязательства"

Кт 99 "Прибыли и убытки".

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

9.4.4. Распределение прибыли. Списание убытка

Распределение прибыли учитывается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и подразумевает:

- начисление дивидендов (доходов) учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности – корреспондирует счет 75 "Расчеты с учредителями" или по суммам доходов работников организации, входящих в число учредителей, – счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";
- отчисление средств в резервный фонд организации – кредитуется счет 82 "Резервный капитал";
- покрытие убытков прошлых лет.

В результате деятельности предприятия может быть также получен убыток, который погашается за счет различных источников, что отражается по кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)":

- на покрытие убытка направлены суммы резервного фонда – корреспондирует счет 82 "Резервный капитал";
- доведением величины уставного капитала до величины чистых активов организации (только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации) – дебетуется счет 80 "Уставный капитал";
- целевыми взносами участников при погашении убытка по договору простого товарищества – в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями".

После отражения указанных операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения участников или акционеров организации. Те-

перь в соответствии с Планом счетов текущие расходы не списываются за счет нераспределенной прибыли (они включаются в стоимость активов либо списываются непосредственно или через себестоимость на счета прибылей и убытков), поэтому акционеры имеют возможность точно определить заработанную прибыль.

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования (состоянию) средств. При этом в аналитическом учете могут разделяться: а) средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве обеспечения производственного развития и аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) имущества и б) еще не использованные.

Например, по счету 84 кроме субсчета "Нераспределенная прибыль к распределению" (где фиксируется вся сумма чистой прибыли и отражаются операции начисления дивидендов, отчисления в резервный капитал и т. д.) могут быть открыты следующие субсчета:

- "Нераспределенная прибыль в обращении";
- "Использованная нераспределенная прибыль".

На субсчет по учету прибыли в обращении переносится прибыль после ее распределения (остаток после начисления дивидендов, отчислений в резервный фонд). Здесь собирается вся не распределенная по решению акционеров прибыль, то есть накапливаются средства для создания нового имущества. При фактическом использовании некоторых сумм на приобретение имущества этот субсчет дебетуется в корреспонденции с субсчетом "Использованная нераспределенная прибыль" (после чего по субсчету "Нераспределенная прибыль в обращении" отражается свободный остаток нераспределенной прибыли).

Таким образом, по субсчету "Использованная нераспределенная прибыль" учитываются суммы использования нераспределенной прибыли, то есть показывается сумма, на которую приобретено (создано) имущество. Например, по мере ввода в эксплуатацию объекта основных средств, что отражается записью по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы", эти средства одновременно также фиксируются по кредиту субсчета "Нераспределенная прибыль в обращении" и дебету субсчета "Использованная нераспределенная прибыль".

Посредством такого аналитического учета организация имеет данные о суммах как чистой нераспределенной прибыли, так и прибыли, остающейся в обращении после распределения ее по решению участников (учредителей) для использования на финансирование имущества, а также использованной на эти цели и оставшейся свободной. Остаток же по синтетическому счету 84 не зависит от внутренних записей по субсчетам и остается неизменным.

10. УЧЕТ КАПИТАЛА

У предприятия имеется уставный капитал, которым оно наделяется в момент создания, добавочный и резервный капиталы, нераспределенная прибыль.

10.1. Учет уставного капитала

Основным источником формирования собственных средств предприятия является уставный капитал. Величина уставного капитала зарегистрирована в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей (участников) организации и может изменяться только в случае перерегистрации учредительных документов в порядке, предусмотренном законодательством.

Учет уставного капитала осуществляется на пассивном счете 80 "Уставный капитал". Кредитовое сальдо счета показывает сумму зарегистрированного уставного капитала; оборот по дебету – уменьшение уставного капитала, оборот по кредиту – увеличение уставного капитала.

Уставный капитал увеличивается:

- при принятии решения об увеличении номинальной стоимости акций;
- при принятии решения акционерами о капитализации (реинвестировании) начисленных дивидендов;
- в связи с первичной эмиссией ценных бумаг акционерным обществом;
- за счет направления части чистой прибыли в уставный капитал.

Уставный капитал уменьшается:

- при выходе акционеров или участников из общества;
- при выкупе акционерным обществом акций у акционеров;
- при направлении части уставного капитала для покрытия убытков акционерного общества, предприятия.

Записи по счету 80 "Уставный капитал" производятся при обязательном внесении соответствующих изменений в учредительные документы.

Учет операций, отражаемых на счете 80 "Уставный капитал", ведется в журнале-ордере № 12.

После регистрации предприятия (организации) на сумму зарегистрированного уставного капитала образуется задолженность учредителей перед предприятием. Для учета расчетов с учредителями используется счет 75 "Расчеты с учредителями". Это активно-пассивный счет, который служит, с одной стороны, для учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал – субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", с другой – для учета расчетов с учредителями по начисленным им доходам – субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов".

Величина зарегистрированного уставного капитала отражается проводкой:

Дт 75 "Расчеты с учредителями"

Кт 80 "Уставный капитал".

Аналитический учет расходов с учредителями ведется в разрезе каждого из них в карточках или ведомостях на основании учредительных документов, актов приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, платежных поручений, приходных кассовых ордеров и др.

В качестве взносов в уставный капитал учредители могут представлять наличные и безналичные денежные средства, основные средства, материальные ценности, нематериальные активы. В зависимости от вида взноса дебетуются различные счета в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями":

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары", 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета"

Кт 75 "Расчеты с учредителями".

Вместе с тем по кредиту счета 75 начисляются дивиденды акционерам, что отражается проводкой:

Дт 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Кт 75-2 "Расчеты по выплате доходов".

При этом расчеты с участниками отражаются в обычном порядке по дебету счета 75 в корреспонденции со счетами учета денежных средств, материальных ценностей.

Изменение величины уставного капитала отражается по счету 80. При этом увеличение отражается по кредиту счета 80 в корреспонденции со счетами:

Дт 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" – при изменении номинальной стоимости акций;

Дт 75-2 "Расчеты по выплате доходов" – начисленные дивиденды направляются на увеличение уставного капитала;

Дт 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – за счет чистой прибыли (нераспределенной прибыли);

Дт 83 "Добавочный капитал" – за счет средств добавочного капитала.

Уменьшение уставного капитала отражают по дебету счета 80 с кредитованием соответствующих счетов (75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" – при выходе акционеров; 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – при покрытии убытков предприятия за счет уставного капитала и т. д.).

10.2. Учет резервного капитала

Предприятие в соответствии с законодательством РФ и учредительными документами создает резервный капитал для покрытия непредвиденных потерь и убытков. Размер резервного капитала определяется в уставе предприятия обычно в процентах к уставному капиталу.

Для учета резервного капитала используется пассивный счет 82 "Резервный капитал". Кредитовое сальдо показывает сумму неиспользованного резерва на начало периода, оборот по дебету – использование резерва на строго установленные цели, оборот по кредиту – образование резерва.

Таким образом, операция образования резервного капитала отражаются записью:

Дт 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Кт 82 "Резервный капитал".

Резервный капитал может быть использован на различные цели, данные операции отражаются в учете по дебету счета 82 в корреспонденции с различными счетами в зависимости от направления использования средств данного фонда:

Кт 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – покрытие убытков отчетного года;

Кт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" – в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

10.3. Учет добавочного капитала

Образование добавочного капитала регулируется законодательными и другими нормативными актами. К добавочному капиталу относят суммы дооценки внеоборотных активов организации, эмиссионного дохода. Учет добавочного капитала ведется на одноименном счете 83 "Добавочный капитал".

Образование и пополнение добавочного капитала отражают по кредиту счета 83 "Добавочный капитал", при этом на нем фиксируются:

- прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определился прирост стоимости;
- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, – в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями".

Суммы, отнесенные в кредит счета 83, как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;
- направления средств, учтенных на счете 83, на увеличение уставного капитала, – в корреспонденции со счетами 75 "Расчеты с учредителями", 80 "Уставный капитал";
- погашения за счет средств, учтенных на счете 83, убытка, выявленного по результатам работы предприятия за отчетный год, – в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";
- распределения сумм, учтенных на счете 83, между учредителями предприятия – в корреспонденции со счетом 75 и т. п.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

11. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА НАЛОГОВ ТОРГОВЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ

Состав налогов, уплачиваемых предприятием, определяется в соответствии с Налоговым кодексом (части I и II). С предприятий взимаются федеральные, региональные и местные налоги. Остановимся на действующих налогах.

К федеральным налогам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц; налог на добычу полезных ископаемых; государственная пошлина; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Федеральные налоги установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Порядок уплаты, льготы и отмена федеральных налогов устанавливается НК РФ. Если в соответствии с законодательством РФ федеральные налоги или сборы подлежат зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов или сборов изменяются на основании решений федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований.

К региональным налогам относятся: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог.

Согласно НК РФ региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К местным налогам относятся: земельный налог; налог на имущество физических лиц.

Местными налогами установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Отметим, что кроме данного раздела, исчисление налогов описано в предыдущих главах (см. ранее).

11.1. Налог на добавленную стоимость

Порядок исчисления, уплаты и учета налога на добавленную стоимость определен главой 21 Налогового кодекса РФ.

Плательщиками данного налога являются все организации и индивидуальные предприниматели, которые согласно ст. 144 Налогового кодекса РФ подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе.

При этом организации и индивидуальные предприниматели (кроме реализующих подакцизные товары) имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров без учета НДС не превысила 2 миллиона руб.

Объектом обложения НДС признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ (в т. ч. реализация предметов залога и передача товаров, результатов выполненных работ, оказание услуг по соглашению о предоставлении отступного или новации), а также передача имущественных прав;

2) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в т. ч. через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

При этом для исчисления НДС не признаются реализацией операции, указанные в ст. 146 Налогового кодекса РФ.

Не подлежит налогообложению (относительно торговли и общественного питания) реализация на территории РФ:

- медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ (важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники; протезно-ортопедических изделий, технических средств для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов; очков, линз и оправ для них, кроме солнцезащитных);
- почтовых марок (за исключением коллекционных), маркированных открыток и конвертов, соответсвующих лотерейных билетов;
- монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных), являющихся валютой;

- товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
- товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных, реализуемых в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) РФ;
- продуктов питания, произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым (только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования).

Кроме того, освобождаются от налогообложения реализация:
- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- долей в уставном капитале организаций, паев в паевых и инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные, опционы);
- реализация на территории РФ услуг по сдаче в аренду служебных, жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ.

Не подлежат налогообложению следующие операции (возможен отказ от освобождения таких операций от налогообложения, но только в отношении всех осуществляемых операций и на срок, не менее года):
- реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических), производимых и реализуемых:
  - общественными организациями инвалидов (инвалидов не менее 80%);
  - организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов (если среднесписочная численность инвалидов среди их работников не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%);
  - учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов;
  - государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях соцзащиты или реабилитации населения, лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при этих учреждениях;
- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном уполномоченным Правительством РФ органом исполнительной власти;
- оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме.

Если осуществляются операции, как подлежащие налогообложению, так и освобождаемые от налогообложения, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

При этом следует помнить, что освобождение от налогообложения предоставляется при наличии соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ.

Вместе с тем, отметим, что освобождение от НДС не применяется при осуществлении деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров (если иное не предусмотрено законодательством).

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого вмененного налога или упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

При определении *налоговой базы* по НДС выручка от реализации определяется исходя из всех доходов, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

При этом выручка (расходы) в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ соответственно на дату соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров, установленному ст. 167 НК РФ или на дату фактического осуществления расходов (при этом выручка по пп. 1–3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 НК РФ пересчитывается на дату оплаты отгруженных товаров).

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено НК РФ, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ (для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки и пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен), с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС. В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг):

- длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев, при определении налоговой базы по мере отгрузки (передачи) таких товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- которые облагаются по налоговой ставке 0 %;
- которые не подлежат налогообложению.

Рыночной признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

При определении рыночной цены сначала определяется, имеют ли место на соответствующем рынке сделки с идентичными (однородными) товарами. В случае их наличия рыночная цена рассчитывается на основании информации о рыночных ценах на эти товары; при этом используются официальные источники информации (перечень – см. Письмо УМНС РФ по г. Москве от 25.04.2000 г. № 03-08/16182), биржевые котировки, а также рыночная цена может быть определена оценщиком, получившем лицензию в установленном порядке.

При отсутствии на соответствующем рынке сделок по идентичным товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары реализованы покупателем при последующей их перепродаже, и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на приобретение и (или) реализацию товаров, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При применении методов цены последующей реализации и затратного метода обычный размер прибыли для конкретной сферы деятельности может быть исчислен по данным государственных органов ценообразования и статистики на уровне рентабельности по аналогичным товарам. При отсутствии этой информации используется среднеотраслевая рентабельность по товарам или группам товаров.

Но еще раз подчеркнем, что в соответствии с п. 3 ст. 40 Налогового кодекса РФ доначисление налогов и цен исходя из рыночных цен при бартерных операциях, реализации товаров на безвозмездной основе, передаче товаров при оплате труда в натуральной форме может осуществляться налоговыми органами, когда фактические цены на товары, применяемые сторонами договора, отклоняются от рыночных более чем на 20%.

Следует отметить, что:

- налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья определяется как стоимость их обработки с учетом акцизов и без включения в нее НДС;
- при реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу;
- налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму причитающихся вознаграждений;
- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

Налоговая база вместе с тем увеличивается на суммы:

- полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов спецназначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ);
- полученных в виде процента по полученным в счет оплаты за реализованные товары облигациям и векселям, по товарному кредиту.

При этом облагаются налогом как обороты по реализации на территории Российской Федерации, так и товары, ввозимые на территорию России в соответствии с таможенными режимами, установленными таможенным законодательством Российской Федерации.

Под реализацией понимается: реализация на сторону (юридическим и физическим лицам), своим работникам; оплата труда работников в натуральной форме; безвозмездная передача или передача с частичной оплатой юридическим и физическим лицам (в том числе своим работникам); использование товаров (работ, услуг) для собственных нужд в виде конечного потребления.

К оборотам, облагаемым налогом, также относятся:

- обороты по реализации в обмен на другие товары (работы, услуги), при их безвозмездной передаче;
- обороты по реализации предметов залога;
- средства, полученные от других предприятий и организаций (за исключением средств, зачисляемых в уставные капиталы учредителями, а также на осуществление совместной деятельности);
- доходы, полученные от передачи во временное пользование финансовых ресурсов при отсутствии лицензий на осуществление банковских операций;
- средства от взимания штрафов, выплаты неустоек, полученные за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров;
- суммы авансовых и иных платежей, поступившие в счет предстоящих поставок товаров, и суммы, полученные в порядке частичной оплаты по расчетным документам за реализованные товары.

Ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в размере 10% (см. далее) и 18% по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары (за исключением ставки в 0% — см. п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Налоговая ставка при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), при получении оплаты в счет предстоящих поставок, передачи имущественных прав, при удержании налога налоговыми агентами, при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС, при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, а также в иных случаях, когда сумма НДС должна определяться расчетным методом, определяется как процентное отношение налоговой ставки (10 или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Товары, при реализации которых установлена налоговая ставка 10%

Продовольственные товары:

скот и птица в живом весе;

мясо и мясопродукты (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий — сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы — балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов — ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);

молоко и молокопродукты (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);

яйцо и яйцепродукты;

масло растительное;

маргарин;

сахар, включая сахар-сырец;

соль;

зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы;

маслосемена и продукты их переработки (шротов(а), жмыхи);

хлеб и хлебобулочные изделия (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия);

крупа;

мука;

макаронные изделия;

рыба живая (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира);

море- и рыбопродукты, в том числе рыба охлажденная, мороженая и других видов обработки, сельдь, консервы и пресервы (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб — белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе — ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных конечностей крабов варено-мороженых; лангустов);

продукты детского и диабетического питания;

овощи (включая картофель).

Товары для детей:

трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно-носочные изделия, прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы;

швейные изделия, в том числе изделия из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхняя одежда (в том числе плательной и костюмной группы), нательное белье, головные уборы, одежда и изделия для новорожденных и детей ясельной группы. Это не распространяются на изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика;

обувь (за исключением спортивной): пинетки, гусариковая, дошкольная, школьная; валяная; резиновая: малодетская, детская, школьная;

кровати детские;
матрацы детские;
коляски;
тетради школьные;
игрушки;
пластилин;
пеналы;
счетные палочки;
счеты школьные;
дневники школьные;
тетради для рисования;
альбомы для рисования;
альбомы для черчения;
папки для тетрадей;
обложки для учебников, дневников, тетрадей;
кассы цифр и букв;
подгузники.

Коды видов продукции, перечисленных здесь, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации.

Другие товары:

периодические печатные издания, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;

книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;

медицинские товары отечественного и зарубежного производства (лекарственные средства, включая предназначенные для проведения клинических исследований, лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления).

Для исчисления НДС необходимо знать порядок определения суммы, полученной от заказчиков и покупателей, а также порядок определения сумм налога, подлежащих зачету (налоговому вычету).

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными (предъявленными) от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, подлежащими налоговому вычету.

При реализации товаров (работ, услуг) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров следует предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога, которая исчисляется по каждому виду этих товаров как соответствующая налоговой ставке процентная доля цен (тарифов).

При этом не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара, выставляются соответствующие счета-фактуры. В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

При реализации товаров за наличный расчет организациями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, эти требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Отметим, что счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению в предусмотренном Налоговым кодексом порядке.

Форма счета-фактуры и предъявляемые к ней требования приведены ранее. Кроме того, налогоплательщики обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, формы которых определены Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (ред. от 26.05.2009).

Таким образом, налогоплательщик при наличии счета-фактуры с выделенной суммой НДС имеет право уменьшить общую сумму подлежащего уплате в бюджет налога на установленные налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы предъявленного при приобретении товаров НДС в отношении:

- товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения (за исключением некоторых товаров);
- товаров, приобретаемых для перепродажи.

Вычетам также подлежат суммы налога:

- уплаченные в соответствии со ст. 173 НК РФ покупателями – налоговыми агентами;
- предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них; при этом вычет возможен после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата или отказа;

- исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей;
- предъявленные подрядными организациями при проведении ими капитальных вложений, а также суммы налога, предъявленные по товарам (работам, услугам), приобретенным ими для выполнения строительно-монтажных работ, при приобретении объектов незавершенного капитального строительства, а также суммы налога, исчисленные налогоплательщиками в соответствии с п. 1 ст. 166 НК РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;
- уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (если расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по ним подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам);
- исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг);
- предъявленные продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав и перечисленных налогоплательщиком в составе сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Вычетам подлежат обычно только суммы налога, предъявленные налогоплательщику по оприходованных должным образом товароам, материальным ценностям (работам, услугам), либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию РФ после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом некоторых особенностей и при наличии соответствующих первичных документов.

Для отражения операций по НДС используют счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и 68, соответствующий субсчет "Расчеты по налогам и сборам по НДС".

По дебету счета 19 (соответствующий субсчет) отражают суммы НДС, зафиксированные в документах, полученных от поставщиков, в корреспонденции с кредитом счета 60. При этом организации обязаны вести раздельный учет сумм налога по оплаченным приобретенным материальным ресурсам и неоплаченным.

Суммы НДС, подлежащие возмещению из бюджета, списывают с кредита счета 19 "НДС по приобретенным ценностям" (соответствующие субсчета) в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогам и сборам по НДС" только после оплаты поставщикам за оприходованные материальные ценности.

Следует отметить, что если в расчетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделен налог, то исчисление его расчетным путем не производят.

Сумма НДС, полученная от покупателей по реализованной продукции, работам, услугам, товарам, материальным ценностям; по авансам полученным; по средствам от других предприятий под постаки, средствам от взимания штрафов, пеней, неустоек за нарушение договорных обязательств, начисленная по строительно-монтажным работам, выполняемым для себя хозяйственным способом, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" в корреспонденции со счетами 08 "Вложения во внеоборотные активы", 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

После определения дебетового и кредитового оборотов по счету 68, субсчет "Расчеты по НДС" необходимо исчислить конечное сальдо по нему. Кредитовое сальдо по счету 68, субсчет "Расчеты по НДС" перечисляется в бюджет, что отражается по дебету счета 68, субсчет "Расчеты по НДС" и кредиту счета 51.

Пример. На оптовом предприятии произведены операции:
1. Оприходованы и оплачены товары стоимостью 1180 тыс. руб., в том числе НДС 180 тыс. руб.
2. Приняты и оплачены услуги сторонней организации на 236 тыс. руб., в том числе НДС 36 тыс. руб.
3. Получен аванс за предстоящую поставку товара в размере 1000 тыс. руб.
4. Реализованы товары на 2360 тыс. руб., в том числе НДС 360 тыс. руб.

Оприходование товаров отражается проводкой:

Дт 41 "Товары"	*1000*
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"	*180*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*1180*

Учет услуги фиксируется записью:

Дт 44 "Расходы на продажу"	*200*
Дт 19 "НДС по приобретенным ценностям"	*36*
Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	*236*

Сумма полученного аванса учитывается через счет 62:

Дт 51 "Расчетные счета"	*1000*
Кт 62 "Расчеты по авансам полученным"	*1000*

Оплата поставщикам за товары и услуги учитывается в обычном порядке по кредиту счета 51 в корреспонденции со счетом 60 (в данном случае).

Реализация товаров фиксируется на продажную стоимость с учетом НДС:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	*2360*
Кт 90 "Продажи"	*2360*

Определим сумму, принимаемую в уменьшение задолженности торгового предприятия в бюджет по НДС, - она составит 216 тыс. руб., из них:
по товарам, оплаченным и оприходованным, - 180 тыс. руб.;
по услугам, оказанным и оплаченным поставщиком, - 36 тыс. руб.

Зачет НДС при расчетах с бюджетом отражается проводкой:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам по НДС"	*216*
Кт 19 "НДС по приобретенным ценностям"	*216*

Рассчитаем сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, - она составит 512,5 тыс. руб., из них:
- по реализованным товарам:
Дт 90 "Продажи" *360*
Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *360*
- по авансам полученным (1000 х 18 : 118 = 152,5):
Дт 62 "Расчеты по авансам полученным" *152,5*
Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *152,5*
Таким образом, уплате в бюджет подлежит сумма:
512,5 - 216 = 296,5 тыс. руб., перечисление которой в бюджет отражается проводкой:
Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" *296,5*
Кт 51 "Расчетные счета" *296,5*

11.2. Налог на прибыль

Порядок исчисления, уплаты и учета расчетов налога на прибыль организаций установлен главой 25 Налогового кодекса (НК РФ).

Согласно Налоговому кодексу налогом облагается прибыль (полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25), полученная на территории РФ (в т. ч. иностранными организациями, осуществляющими деятельность через постоянные представительства) и доходы иных иностранных организаций, полученные от источников в РФ.

Таким образом, плательщиками налога на прибыль являются:
- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Итак, для определения прибыли следует определить в первую очередь доходы. К **доходам** согласно главе 25 НК РФ относятся:
- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее — доходы от реализации);
- внереализационные доходы.

Отметим, что при определении доходов (которые определяются на основании первичных документов и документов налогового учета) из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю.

Доходом от реализации согласно ст. 249 НК РФ признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. При этом выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализацию и выраженных в денежной и натуральной формах.

Остальные доходы признаются внереализационными. К внереализационным относятся доходы, определенные в ст. 250 НК РФ, в частности, например, в виде:
- долевого участия в других организациях за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций, размещаемых среди участников;

- курсовой разницы вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- признанных или подлежащих уплате должником на основании вступившего в законную силу решения суда санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются в порядке, установленном ст. 249 НК РФ;
- безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (кроме случаев, указанных в ст. 251 НК РФ);
- дохода прошлых лет, выявленного в отчетном периоде;
- процентов, полученных по договорам займа, кредита, по ценным бумагам и долговым обязательствам (особенности установлены ст. 290 НК РФ);
- стоимости полученного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;
- стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимости продукции СМИ, книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при ее списании по соответствующим основаниям.

Отметим, что при определении налоговой базы не учитываются некоторые доходы, их перечень приведен в ст. 251 НК РФ.

Для исчисления налога на прибыль полученные доходы уменьшаются на сумму произведенных расходов.

Расходами согласно ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные понесенные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки). Расходы в торговле подразделяются на:
- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

При этом если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к упомянутым двум группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные хранением и доставкой товаров, приобретением и реализацией товаров;

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание имущества, на поддержание его в исправном состоянии;

3) расходы на обязательное и добровольное страхование;

4) прочие расходы, связанные с реализацией.

При этом данные расходы подразделяются на:
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы (например, на ремонт).

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, согласно ст. 265 НК РФ включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией. К таким расходам относятся, например, расходы:

- на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию);
- на формирование резервов по сомнительным долгам при применении метода начисления;
- на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств (списание НМА), включая расходы на демонтаж, разборку, вывоз и др.;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- по операциям с тарой;
- в виде признанных должником или подлежащих уплате на основании решения суда сумм штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, в виде сумм возмещения причиненного ущерба;
- на налоги, относящиеся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность по такой поставке списана;
- на оплату услуг банков;
- в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок;
- другие обоснованные расходы.

При определении подлежащей обложению налогом прибыли к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, например:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем;
- суммы безнадежных долгов (при имеющимся резерве по сомнительным долгам — суммы таких долгов, не покрытые за счет средств резерва);
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам (или внешним, если они не компенсируются виновниками);
- расходы в виде недостачи материальных ценностей на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены (факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти);
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с их предотвращением или ликвидацией последствий;
- убытки по сделке уступки права требования (ст. 279 НК РФ).

Вместе с тем, согласно ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются некоторые расходы. Например, на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организаций общественного питания.

Отметим, что ст. 271, 272 НК РФ определен порядок признания доходов и расходов при методе начисления; определены даты их получения и осуществления в разрезе отдельных групп.

При этом доходы признаются в том налоговом периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления средств, иного имущества и имущественных прав; а расходы – в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической оплаты.

При получении доходов, относящихся к нескольким отчетным периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы и расходы распределяются самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы признаются в том налоговом периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок (когда сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются самостоятельно).

Расходы при невозможности отнесения на затраты по конкретному виду деятельности распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению (ст. 274 НК РФ), при этом доходы и расходы учитываются также в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации (включая товарообменные операции), учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

При получении безвозмездно имущества (работ, услуг) оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу и затрат на производство (приобретение) – по товарам (работам, услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки (ст. 250 НК РФ).

Доходы предприятий, полученные в иностранной валюте или в условных единицах, подлежат налогообложению по совокупности с выручкой, полученной в рублях. Пересчет указанных доходов производится в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов в соответствии со ст. 271 и 273 НК РФ. При этом суммы, отраженные в составе доходов, не подлежат повторному включению в их состав (ст. 248 НК РФ).

При определении налоговой базы налогооблагаемая прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае, если в отчетном периоде получен убыток, то налоговая база в данном отчетном периоде признается равной нулю.

При получении убытка в предыдущих налоговых периодах существует возможность согласно ст. 283 НК РФ перенести убыток на будущее (уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму полученного убытка или на часть этой суммы); при этом такая возможность имеется в течение десяти лет, следующих за периодом получения убытка.

Налоговая ставка по налогу на прибыль устанавливается (за исключением отдельных случаев, указанных в ст. 284 НК РФ) в размере 20%. При этом налог зачисляется:

- 2% – в федеральный бюджет;
- 18% – в бюджеты субъектов РФ (существует возможность снижения для отдельных категорий налогоплательщиков налоговой ставки представительными органами субъектов РФ (не ниже чем до 13,5%).

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год; отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (при этом отчетными периодами для тех, кто исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года) (ст. 285 НК РФ).

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (ст. 286 НК РФ).

По итогам каждого отчетного (налогового) периода исчисляется сумма авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа. При этом она уплачивается в первом квартале текущего налогового периода в сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода. Во втором квартале текущего налогового периода она равна одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года, в третьем квартале – одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и итогам первого квартала, в четвертом квартале – одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев и по итогам полугодия. Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, платежи не осуществляются.

Налогоплательщики могут перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению (тогда авансовые платежи начисляются исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца).

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается не позднее срока подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период, авансовые платежи по итогам отчетного периода – не позднее срока подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период, ежемесячные авансовые платежи – не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода (если ежемесячные авансовые платежи исчисляются по фактически полученной прибыли, то – не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом).

По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

Независимо от наличия обязанности по уплате налога и авансовых платежей, особенностей исчисления и уплаты налога следует по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы соответствующие налоговые декларации не позднее 28 дней со дня окончания отчетного периода (по итогам налогового периода – не позднее 28 марта) (ст. 289 НК РФ). При этом по итогам отчетного периода представляются налоговые декларации упрощенной формы.

Расчет налоговой базы согласно ст. 315 НК РФ должен содержать следующие данные:

1. Период (с начала налогового периода нарастающим итогом).

2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном периоде:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав (за исключением указанной в следующих пяти абзацах);
- выручка от реализации ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке;
- выручка от реализации покупных товаров;
- выручка от реализации основных средств;
- выручка от реализации обслуживающих производств и хозяйств.

3. Сумма произведенных в отчетном (налоговом) периоде расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, в том числе расходы:

- на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав, за исключением расходов, указанных в следующих четырех абзацах. При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, продукции на складе и отгруженной, но нереализованной на конец отчетного (налогового) периода, определяемых в соответствии со ст. 319 НК РФ;
- понесенные при реализации ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке;
- понесенные при реализации покупных товаров;
- связанные с реализацией основных средств;
- понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).

4. Прибыль (убыток) от реализации в разрезе тех же статей (см. п. 3).

5. Сумма внереализационных доходов.

6. Сумма внереализационных расходов.

7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.

8. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

9. Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 78 Налогового кодекса.

Учет налога на прибыль ведется на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет 68 "Расчеты по налогу на прибыль". При этом начисление налога отражается проводкой:

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль".

Перечисление налога на прибыль отражается в обычном порядке по дебету счета 68 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (например, 51 "Расчетные счета").

Что касается порядка определения расходов по торговым операциям, то согласно ст. 320 НК РФ расходы на реализацию формируются (далее – издержки обращения) с учетом следующих **особенностей.**

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с главой 25 НК РФ. При этом в сумму издержек включаются также расходы налогоплательщика – покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией этих товаров. К издержкам обращения не относится стоимость приобретения товаров по цене, установленной условиями договора. При этом можно сформировать стоимость приобретения товаров с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров. Указанная стоимость товаров учитывается при их реализации в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ. Стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации. Порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном периоде, и суммы расходов на доставку покупных товаров до склада покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену их приобретения. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1. Определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2. Определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (пункт 1) к стоимости товаров (пункт 2);

4. Определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

11.3. Налог на имущество организаций

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество определяется главой 30 Налогового кодекса РФ, при этом этот налог вводится в действие законами субъектов Российской Федерации.

Плательщиками данного налога являются все предприятия торговли (а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства, имеющие в собственности недвижимое имущество).

Объектом налогообложения признается для российских организаций – движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессии), учитываемое на балансе в качестве основных средств.

Не признаются объектами налогообложения как земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы), так и имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При этом имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения учета, утвержденным в учетной политике.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Отметим, что среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате

сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения и объединенного организациями в рамках договора простого товарищества, для целей налогообложения принимается в расчет по остаточной стоимости участниками договора, внесшими это имущество; а созданного (приобретенного) в результате этой деятельности – участниками договоров о совместной деятельности пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Налог на имущество предприятий не взимается с организаций, признанных налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом). При этом имущество, не используемое в соответствующей предпринимательской деятельности, подлежит обложению налогом в общеустановленном порядке.

Не производится исчисление налога на имущество предприятий и представление налоговой декларации по данному налогу организациями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (при этом законодательный орган субъекта вправе не устанавливать отчетные периоды).

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2% (при этом допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков, имущества – объекта налогообложения).

Перечень организаций, освобождаемых от налогообложения, приведен в ст. 381 НК РФ.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

При этом уплачивается разница между исчисленной суммой и авансовыми платежами в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период в соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ (при этом законодательный орган субъекта Российской Федерации вправе предусмотреть для отдельных категорий плательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи).

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода; по итогам налогового периода – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларации и налоговые расчеты сдаются в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога).

Налог на имущество включается в состав прочих расходов предприятия, его начисление отражается проводкой:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Перечисление проводится по дебету счета 68 в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета".

11.4. Транспортный налог

Порядок исчисления и уплаты данного налога определен главой 28 Налогового кодекса РФ. Транспортный налог устанавливается НК РФ и соответствующими законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации (там, где он введен). При этом законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования.

Налогоплательщиками транспортного налога являются лица, на которых в соответствии с законодательством зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке.

При этом не являются объектом налогообложения:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;
- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций и индивидуальных предпринимателей, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Налоговая база определяется в отношении:

- транспортных средств, имеющих двигатели, – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- воздушных транспортных средств (для которых определяется тяга реактивного двигателя) – как паспортная статическая тяга реактивного двигателя воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы (с 2005 г.);
- водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- водных и воздушных транспортных средств, не указанных в предыдущих трех абзацах, – как единица транспортного средства (по данным средствам налоговая база определяется отдельно).

Кроме последних транспортных средств, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Налоговым периодом является календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу средства в размерах, определенных ст. 361 Налогового кодекса РФ. При этом данные ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз. Кроме того, допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортного средства и (или) его экологического класса.

Организации – плательщики транспортного налога, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, если иное не предусмотрено НК РФ. Сумма налога определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в течение налогового периода (в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки).

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т. д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц регистрации, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов. При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков-организаций, не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики-организации, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по налогу.

Суммы платежей по транспортному налогу начисляются не позднее срока, установленного для уплаты налога, и включаются в состав затрат, издержки обращения проводкой:

Дт 44 "Расходы на продажу"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам".

11.5. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Переход к упрощенной системе или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.2 Налогового кодекса РФ.

11.5.1. Налогообложение при упрощенной системе

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого по ставкам 0, 9 и 15%), налога на имущество организаций. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории РФ.

Организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают иные налоги.

Для них также сохраняются действующие порядки: ведения кассовых операций; представления статистической отчетности. Кроме того, они не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подает заявление о переходе на упрощенную систему, доходы определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 45 млн. руб., а с 01.10.2012 - 15 млн рублей (при этом данная величина будет подлежать индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее).

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения в торговле и общественном питании:

- организации и индивидуальные предприниматели:
  - перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 НК РФ;
  - переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 НК РФ (по данным видам операций);
  - средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, превышает 100 человек;
- организации:
  - имеющие филиалы и (или) представительства;
  - в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25% (это не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если их среднесписочная численность составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%);

– у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.

Для того, чтобы перейти на упрощенную систему налогообложения, следует подать заявление в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства). Сделать это необходимо в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщик переходит на упрощенную форму налогообложения.

Вновь зарегистрированный налогоплательщик вправе подать такое заявление в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае он вправе применять упрощенную систему с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Объект налогообложения выбирается налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система. В случае изменения избранного объекта после подачи заявления о переходе на упрощенную систему налогоплательщик должен уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения. Однако, если по итогам налогового (отчетного) периода его доход превысит 60 млн рублей (с 2013 года — 20 млн. руб.; при этом данная сумма подлежит индексации) или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, по бухгалтерскому учету превысит 100 млн рублей, налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством для вновь созданных организаций или зарегистрированных предпринимателей. Такие налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором они перешли на иной режим налогообложения.

О переходе на иной режим налогообложения налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Применяющий упрощенную систему налогообложения налогоплательщик вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года. Для этого достаточно уведомить налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим, может вновь перейти на упрощенную систему не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной формы налогообложения.

Объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налогоплательщик сам выбирает объект налогообложения (за исключением участников договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, которые применяют второй способ). При этом следует отметить, что объект налогообложения может изменен налогоплательщиком ежегодно (с начала налогового периода, если он уведомит налоговый орган до 20 декабря, предшествующего данному событию года).

Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;
- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик может уменьшить полученные доходы на расходы, указанные в ст. 346.16 НК РФ. К ним, в частности, относятся:

- расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, нематериальных активов, на ремонт основных средств (в том числе арендованных);
- арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;
- материальные расходы;
- выплату пособий по временной нетрудоспособности, расходы на оплату труда, на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным и подлежащим включению в состав расходов;
- проценты по кредитам, займам, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества;
- суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию России и не подлежащие возврату;
- расходы на содержание служебного транспорта, а также на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных норм;
- расходы на командировки;

- плата за нотариальное оформление документов;
- расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на оплату услуг связи;
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных, а также расходы на их обновление;
- расходы на рекламу товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- расходы на подготовку и освоение новых производств;
- суммы уплаченных в соответствии с законодательством налогов и сборов, за исключением суммы налога, уплаченной по упрощенной системе налогообложения;
- расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным и подлежащим включению в состав расходов), а также расходы по приобретению и реализации указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров.

При этом отметим, что расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и НМА принимаются в следующем порядке:

1) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы, а также расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенных в указанном периоде, – с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы – с момента принятия этого объекта на бухгалтерский учет;

3) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему их стоимость включается в расходы в следующем порядке:

- в отношении основных средств и НМА со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения;
- со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения упрощенной системы – 50% стоимости, второго календарного года – 30% стоимости и третьего календарного года – 20%;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение первых 10 лет применения упрощенной системы равными долями.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам равными долями.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством РФ в соответствии со ст. 258 НК РФ. Для тех видов основных средств, которые не указаны в этой Классификации, сроки их полезного использования устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, создание, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) в составе расходов (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими средствами и активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) до даты реализации (передачи) и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод). Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты (при этом оплатой признается прекращение обязательств).

Если объектом налогообложения служат доходы, то налоговой базой признается денежное выражение доходов. Когда объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом валютные доходы и расходы пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату получения (осуществления) доходов (расходов). Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Налогоплательщик, применяющий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог (исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы). Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Плательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную налоговую базу на сумму убытка, по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых он применял данную налоговую базу. При этом под убытком понимается превышение расходов над доходами.

Налогоплательщик вправе:

- осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет;
- перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен на любой год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном периоде, перенос их на будущие периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации правопреемник вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации. Убыток, полученный при применении иных режимов, не принимается.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%. Налоговая ставка в размере 15% предусмотрена для случая, когда объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов (законами субъектов могут быть установлены дифференцированные ставки от 5 до 15%).

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумму налога по итогам налогового периода налогоплательщик определяет самостоятельно.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками

на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, уплачиваемых (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. Сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей по налогу.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются по месту нахождения организации, жительства индивидуального предпринимателя. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период. Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию по месту своего нахождения не позднее 31 марта следующего года.

Индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговой декларации утверждена Приказом Минфина РФ от 22.06.2009 № 58н.

Налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

11.5.2 Учет доходов и расходов при применении упрощенной системы

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут Книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, которая утверждена Приказом Минфина РФ от 31.12.2008 № 154н. В этой Книге в хронологической последовательности позиционным способом отражаются на основе первичных документов все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период. Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого налога.

Книга учета доходов и расходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности ведется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов РФ, должны иметь построчный перевод на русский. Книга учета может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Если она ведется в электронном виде, то по окончании отчетного (налогового) периода налогоплательщик обязан вывести Книгу учета на бумажные носители.

Открывается Книга учета доходов и расходов на каждый отчетный налоговый период и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице налогоплательщик указывает число содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью должностного лица (индивидуального предпринимателя) и печатью (при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью (до начала ее ведения). На последней странице пронумерованной и прошнурованной Книги учета, которая велась в электронном виде и выведена на бумажные носители, указывается число содержащихся в ней страниц, что также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью (представляется в налоговый орган не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации по итогам налогового периода).

КНИГА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ, ПРИМЕНЯЮЩИХ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

	Коды
Форма по ОКУД	
Дата (год, месяц, число)	
по ОКПО	
по СОЕИ	383

на 20__ год

Налогоплательщик (наименование организации / фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя)

Идентификационный номер налогоплательщика-организации / код причины постановки на учет в налоговом органе (ИНН / КПП)

Идентификационный номер налогоплательщика - индивидуального предпринимателя (ИНН)

Объект налогообложения _____
(наименование выбранного объекта

_____
налогообложения в соответствии со статьей 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации)

Единица измерения: руб.

Адрес места нахождения организации (места жительства индивидуального предпринимателя)

_____

_____

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков _____
(номера расчетных

_____
и иных счетов и наименование соответствующих банков)

_____

Должностное лицо налогового органа _____ _____
(подпись, дата) (расшифровка подписи)

I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
Итого за I квартал				

I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
Итого за II квартал				
Итого за полугодие				

I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
Итого за III квартал				
Итого за 9 месяцев				

I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
Итого за IV квартал				
Итого за год				

Справка к разделу I:

010 Сумма полученных доходов за налоговый период _____

020 Сумма произведенных расходов за налоговый период _____

030 Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке налога за предыдущий налоговый период _____

Итого получено:

040 - доходов (код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030) _____

041 - убытков (код стр. 020 + код стр. 030) - код стр. 010) _____

			8	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	
X			9	Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде	
X			10	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%)	
X			11	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода (%) (гр. 10/ гр. 9)	
			12	за каждый квартал налогового периода (гр. 6 или гр. 8 х гр. 11/ 100	Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч.
			13	за налоговый период (гр. 12 х гр. 9)	
			14	Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения УСНО (руб.) (гр. 13 Расчета за предыдущие налоговые периоды)	
			15	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	
X			16	Дата выбытия (реализации) объекта основных средства или нематериальных активов	

II. Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу

за _____ 20___ года

отчетный (налоговый) период

№ п/п							
1	2	3	4	5	6	7	8
	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов	Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)
Всего за отчетный (налоговый) период	X	X	X	X		X	

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения за _____ 20__ год налоговый период

Наименование показателя	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Сумма не перенесенного убытка на начало налогового периода - всего (сумма по кодам строк 020 - 110)	010	
в том числе за:		
на 20 ____ год	020	
на 20 ____ год	030	
на 20 ____ год	040	
на 20 ____ год	050	
на 20 ____ год	060	
на 20 ____ год	070	
на 20 ____ год	080	
на 20 ____ год	090	
на 20 ____ год	100	
на 20 ____ год	110	
Налоговая база за налоговый период (код стр. 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов)	120	
Сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговой период (в пределах суммы убытков, указанных по стр. 010)	130	
Сумма убытка за истекший налоговый период (код стр. 041 справочной части Раздела I Книги доходов и расходов)	140	
Сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (код стр. 010 - код стр. 130 + код стр. 140), всего	150	
в том числе за:		
на 20 ____ год	160	
на 20 ____ год	170	
на 20 ____ год	180	
на 20 ____ год	190	
на 20 ____ год	200	
на 20 ____ год	210	
на 20 ____ год	220	
на 20 ____ год	230	
на 20 ____ год	240	
на 20 ____ год	250	

Порядок заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения

I. Общие требования

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее - налогоплательщики), ведут Книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - Книга учета доходов и расходов), в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Ведение Книги учета доходов и расходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов и расходов.

Книга учета доходов и расходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

Книга учета доходов и расходов, ведение которой в течение налогового периода осуществлялось в электронном виде, после выведения на бумажные носители по окончании налогового периода должна быть представлена в налоговый орган для заверения должностным лицом налогового органа не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации по итогам налогового периода статьей 346.23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии).

II. Порядок заполнения раздела I "Доходы и расходы"

В графе 1 указывается порядковый номер регистрируемой операции.

В графе 2 указывается дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция.

В графе 3 указывается содержание регистрируемой операции.

В графе 4 согласно пункту 1 статьи 346.15 НК отражаются доходы, в которые включаются доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 НК, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК.

Порядок признания и учета доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы, установлен пунктами 1 и 3 статьи 346.17, пунктами 1 - 5, 8 статьи 346.18, пунктом 1 статьи 346.25 НК.

В графе 4 не учитываются:

- доходы, указанные в статье 251 Кодекса;

- доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 Кодекса, в порядке, установленном главой 25 Кодекса;

- доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 НК, в порядке, установленном главой 23 НК.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 346.25 НК организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения в графе 4 на дату перехода на упрощенную систему налогообложения отражают в доходах суммы денежных средств, полученные до перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 346.25 Кодекса не включаются в налоговую базу доходы денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

В графе 5 налогоплательщик отражает расходы, указанные в пункте 1 статьи 346.16 Кодекса. Порядок признания и учета расходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен пунктами 2 - 4 статьи 346.16, пунктами 2 - 4 статьи 346.17, пунктами 2, 3, 5, 7 и 8 статьи 346.18 и пунктами 1, 2.1, 4 и 6 статьи 346.25 Кодекса.

Графа 5 в обязательном порядке заполняется налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, вправе, по своему усмотрению, отражать в графе 5 расходы, связанные с получением доходов, налогообложение которых осуществляется в соответствии с упрощенной системой налогообложения.

Справка к разделу I

Справочная часть раздела I заполняется налогоплательщиком, выбравшим в качестве объекта "доходы, уменьшенные па величину расходов".

По коду строки 010 указывается сумма полученных налогоплательщиком доходов за налоговый период (значение показателя строки "Итого за год" графы 4 раздела I Книги учета доходов и расходов).

По коду строки 020 указывается сумма произведенных налогоплательщиком расходов за налоговый период (значение показателя строки "Итого за год" графы 5 раздела I Книги учета доходов и расходов).

По коду строки 030 указывается сумма разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке налога.

По коду строки 040 отражается налоговая база за налоговый период (код строки 010 - код строки 020 - код строки 030).

Отрицательное значение по коду строки 040 не отражается.

По коду строки 041 указывается сумма полученных за налоговый период убытков (код строки 020 + код строки 030 - код строки 010).

Отрицательное значение по коду строки 041 не отражается.

III. Порядок заполнения раздела II "Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за отчетный (налоговый) период"

Данный раздел заполняется налогоплательщиком, выбравшим в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

При заполнении данного раздела налогоплательщиком указывается отчетный (налоговый) период, за который производится расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и НМА, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу (I квартал, полугодие, 9 месяцев, год).

Расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение нематериальных активов, создание нематериальных активов самим налогоплательщиком, предусмотренные подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 346.16 Кодекса, определяются в порядке, установленном пунктами 3 и 4 статьи 346.16, подпунктом 4 пункта 2 статьи 346.17, пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25 Кодекса.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 Кодекса, отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями. Указанные расходы

учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются в разделе позиционным способом отдельно по каждому объекту.

В графе 1 указывается порядковый номер операции.

В графе 2 указывается наименование объекта основных средств или нематериальных активов в соответствии с техническим паспортом, инвентарными карточками и иными документами на объект основных средств или нематериальных активов.

В графе 3 указываются число, месяц и год оплаты объекта основных средств или нематериальных активов на основании первичных документов (платежные поручения, квитанции к приходным кассовым ордерам, иные документы, подтверждающие факт оплаты).

В графе 4 указываются число, месяц и год подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации (за исключением основных средств, введенных в эксплуатацию до 31.01.1998).

В графе 5 указываются число, месяц, год ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) основных средств или НМА.

В графе 6 указывается первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) объекта основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения и первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения, которые определяются в порядке, установленном нормативными правовыми актами о бухгалтерском учете.

Первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов.

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.16 НК расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств в целях главы 26.2 НК определяются с учетом положений пункта 2 статьи 257 НК, которыми установлено, что относится к указанным расходам. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основного средства в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и технического перевооружения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

В графе 7 указывается срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов, определяемый в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 НК.

По основным средствам и НМА, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 7 не заполняется.

В графе 8 указывается:

- остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения, учитываемая в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16 НК;

- расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, учитываемые в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.16 Кодекса.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.16 Кодекса, в случае, если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в установленном пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25 Кодекса порядке.

При переходе на упрощенную систему организации с общего режима налогообложения в графе 8 на дату такого перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, которые были оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения для сельскохозяйственных това-

ропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 Кодекса, в графе 8 на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, определяемые исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 4 статьи 346.5 НК, за период применения главы 26.1.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 Кодекса, в графе 8 на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основного средства и нематериального актива и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения, указывается в графе 8 в том отчетном (налоговом) периоде применения упрощенной системы налогообложения, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств (принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет), подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств и нематериальных активов.

Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, увеличивают остаточную стоимость основного средства в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в период применения упрощенной системы налогообложения произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Индивидуальные предприниматели при переходе с иных режимов налогообложения на упрощенную систему вправе при определении остаточной стоимости применять правила, установленные для организаций.

В графе 9 указывается количество кварталов эксплуатации в налоговом периоде оплаченного и введенного в эксплуатацию (принятого к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов.

В графе 10 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в соответствии с пунктом 3 статьи 346.16 Кодекса, за налоговый период.

В графе 11 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в каждом квартале отчетного (налогового) периода, определяемая как отношение данных графы 10 к данным графы 9. Значение данного показателя округляется до второго знака после запятой.

В графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление), достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 6 и 11, деленное на 100.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) до перехода на упрощенную систему налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 8 и 11, деленное на 100.

Сумма расходов по данной графе за отчетный (налоговый) период отражается в последний день последнего квартала налогового периода в графе 7.

В графе 13 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы, за налоговый период. Данная сумма расходов определяется как произведение граф 12 и 9.

В графе 14 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учтенная в составе расходов, при исчислении налоговой базы по налогу за предыдущие налоговые периоды (данные графы 13 данного раздела за предыдущие налоговые периоды).

По основным средствам и НМА, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 14 не заполняется.

В графе 15 отражается оставшаяся часть расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (графа 8 - графа 13 - графа 14).

По основным средствам и НМА, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 15 не заполняется.

В графе 16 указываются число, месяц и год выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов.

По итоговой строке данного раздела за отчетный (налоговый) период отражается сумма значений показателей граф 6, 8, 12 - 15.

IV. Порядок заполнения раздела III "Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения" (коды строк 010 - 200)

Данный раздел заполняется налогоплательщиком, выбравшим объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, и получившим по итогам предыдущего (предыдущих) налогового (налоговых) периода (периодов) убытки от осуществляемой предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется упрощенная система.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

По коду строки 010 указывается сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, а по кодам строк 020 - 110 указываются суммы убытка по годам их образования (соответствуют значениям показателей по кодам строк 150 - 250 раздела III Книги учета доходов и расходов за предыдущий налоговый период.

По коду строки 120 указывается налоговая база за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду строки 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов).

По коду строки 130 указывается сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, полученных по итогам предыдущих

налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, указанных по стр. 010).

По коду строки 140 указывается сумма убытка за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду строки 041 справочной части Раздела 1 Книги доходов и расходов).

По коду строки 150 указывается сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (соответствует значению показателя по коду строки 010 - код строки 130 + код строки 140).

Значение показателя по коду строки 150 переносится в раздел III Книги за следующий налоговый период и указывается по коду строки 010.

По кодам строк 160 - 250 указываются суммы убытков, которые не были перенесены при уменьшении налоговой базы за истекший налоговый период, по годам их образования. Сумма значений показателей по кодам строк 160 - 250 соответствует значению показателя по коду строки 150 раздела III Книги доходов и расходов.

Значения показателей по кодам строк 160 - 250 переносятся в раздел III Книги учета доходов и расходов за следующий налоговый период и указываются по кодам строк 020 - 110.

11.6. Единый налог на вмененный доход

Вмененный доход – это потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности установлена главой 26.3 Налогового кодекса РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения. Однако если переход на упрощенную систему налогообложения осуществляется налогоплательщиками в добровольном порядке, то переход на уплату единого налога после принятия соответствующего решения органами законодательной власти субъектов РФ является обязательным для всех субъектов хозяйственной деятельности, подпадающих под действие Налогового кодекса РФ. При этом законами субъектов Российской Федерации определяются:

1) порядок введения соответствующего единого налога на территории соответствующего субъекта Российской Федерации;

2) значения коэффициента $К_2$ (это корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов и иные особенности);

3) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится данный единый налог, в пределах следующего перечня (в части торговли и общественного питания):

- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;
- розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

При этом единый налог не применяется в случае, если организации и индивидуальные предприниматели перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога и реализуют через свои объекты торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Как и в случае единого налога при упрощенной системе налогообложения, единый налог на вмененный доход предусматривает освобождение от обязанности по уплате совокупности налогов и сборов:
- для организаций – налога на прибыль (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом);
- для индивидуальных предпринимателей – налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

При этом организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками данного единого налога, не признаются налогоплательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Отметим, что исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения.

Налогоплательщики также обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, учет показателей, необходи-

мых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности. Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налоги уплачиваются в соответствии с иным режимом налогообложения, а также исчислять и уплачивать налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

В случае перехода с общего режима налогообложения на уплату единого налога организации и индивидуальные предприниматели должны выполнять следующее правило: суммы НДС, исчисленные и уплаченные плательщиком с сумм оплаты (частичной оплаты), полученной до перехода на единый налог в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на единый налог, вычитаются в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода на единый налог (при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателем в связи с переходом плательщика на уплату единого налога).

При переходе на общий режим налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог, выполняют следующее правило: суммы НДС, предъявленные плательщику, перешедшему на единый налог, по приобретенным им товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые не были использованы в деятельности, подлежащей обложению единым налогом, вычитаются при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном для плательщиков НДС.

Следует отметить, что организации или индивидуальные предприниматели, подлежащие постановке на учет в качестве плательщиков единого налога, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика. Налоговой базой для исчисления суммы единого налога является величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. *Базовая доходность* – это условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие показатели, ха-

рактеризующие определенный вид деятельности (относительно торговли и общественного питания), и базовая доходность в месяц:

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходностьв месяц (руб)
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в кв. м)	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м	Торговое место	9000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 кв. м	Площадь торгового места в кв. м	1800
Развозная и разносная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в кв. м)	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 кв. м	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания	6000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 кв. м	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания (в кв. м)	1200

Оказание услуг по передаче во временное владение и(или)в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10 кв. м	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков	5000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка превышает 10 кв. м	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка (в кв. м)	1000

При этом отметим, что используются следующие понятия:

- *розничная торговля* – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подп. 6–10 п. 1 ст. 181 НК, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-роспусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления). Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в данном случае к розничной торговле;
- *стационарная торговая сеть* – торговая сеть, расположенная в предназначенных и (или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям;
- *стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы*, – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны;
- *стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов*, – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных

и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты;

- *нестационарная торговая сеть* – торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети;
- *развозная торговля* – розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только с транспортным средством. К данному виду торговли относится торговля с использованием автомобиля, автолавки, автомагазина, тонара, автоприцепа, передвижного торгового автомата;
- *разносная торговля* – розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, на дому или на улице. К данному виду торговли относится торговля с рук, лотка, из корзин и ручных тележек;
- *услуги общественного питания* – услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга. К услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации подакцизных товаров, указанных в подп. 3 и 4 п. 1 ст. 181 НК;
- *объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей*, – здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. К данной категории объектов организации общественного питания относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные;
- *объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей*, – объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров. К данной категории относятся киоски, палатки, магазины (отделы) кулинарии при ресторанах, барах, кафе, столовых, закусочных и другие аналогичные точки общественного питания;
- *площадь торгового зала* – часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, де-

монстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

- *площадь зала обслуживания посетителей* – площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K_1 и K_2. Корректирующие коэффициенты базовой доходности показывают степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога.

При определении величины базовой доходности представительные органы муниципальных районов, городских округов, законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга могут корректировать (умножать) базовую доходность на корректирующий коэффициент.

Корректирующий коэффициент K_2 определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности таких факторов, как ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, и иные особенности.

Значения корректирующего коэффициента K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно. Если нормативный правовой акт о внесении изменений в действующие значения K_2 не приняты до начала следующего календарного года или не вступили в силу с начала следующего календарного года, то продолжают действовать значения K_2, действовавшие в предыдущем календарном году.

Если в течение налогового периода у налогоплательщика изменилась величина физического показателя, то при исчислении суммы единого налога учитывается данное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем регистрации.

Значения корректирующего коэффициента $К_2$ округляются до третьего знака после запятой. Значения физических показателей указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения стоимостных показателей менее 50 копеек (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 копеек (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы).

Налоговым периодом по единому налогу на вмененный доход признается квартал. Ставка единого налога предусмотрена в размере 15% величины вмененного дохода.

Уплачивается единый налог по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, *уменьшается* налогоплательщиками на сумму:

- страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог;
- страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Суммы единого налога зачисляются на счета органов федерального казначейства, а затем распределяются в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

12. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

12.1. Значение, виды отчетности, предъявляемые к ней требования

Бухгалтерская отчетность – система показателей, отражающая имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Предприятия, являющиеся юридическими лицами независимо от форм собственности, включая предприятия с иностранными инвестициями, составляют бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета.

Бухгалтерская отчетность организаций согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 № 129-ФЗ (ред. от 28.09.2010) состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним, предусмотренных нормативными актами, аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии, пояснительной записки.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, то есть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

При несопоставимости данных цифры по периодам, предшествовавшим отчетному, подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Образцы форм бухгалтерской отчетности организаций, рекомендованные к применению, утверждены Министерством финансов РФ приказом от 22.07.2003 № 67н (ред. от 18.09.2006), и отменяются с 2011 года Приказом от 22.09.2010 № 108н.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

Бухгалтерский баланс характеризует имущественное и финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату, представляя данные о хозяйственных средствах (актив) и их источниках (пассив).

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом

положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация отражает изменения в своей учетной политике (при их наличии) на следующий отчетный год.

Основанием для составления отчетности являются записи учетных регистров, которые являются отражением документального оформления хозяйственных процессов. Перед составлением отчетов и балансов тщательно проверяется полнота отражения в учетных регистрах всех документов, относящихся к отчетному периоду. Уточнение и дополнение учетных показателей, приведение их в соответствие с фактическим состоянием хозяйственных средств осуществляется посредством инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

При заполнении отчетных форм необходимо проверять соответствие суммы показателей внутри разделов отчетных форм итоговым показателям, а также на основании рекомендаций Минфина РФ проконтролировать обеспечение взаимосвязи определенных показателей в разных формах отчетности.

Действующим порядком предусмотрено, что в бухгалтерских отчетах и балансах не должно быть подчисток и помарок. В случаях исправления ошибок ответственное лицо, которое подписывает отчетный документ, ставит свою подпись с указанием даты исправления (на практике же, например, налоговые инспекции не принимают отчеты с исправлениями).

Исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производят в отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения, причем исправления вносят в данные за отчетный период (квартал, с начала года). Если не установлен период совершения приписки или искажения, отчетные данные также исправляют в первом отчете после обнаружения приписки или искажения. Указанный порядок применяют в случаях искажения отчетных данных, выявленных при проверках и инвентаризациях как самим предприятием, так и другими органами.

Годовую бухгалтерскую отчетность до представления в предусмотренные адреса рассматривают и утверждают в порядке, устанавливаемом учредительными документами.

12.2. Объем, содержание и порядок представления текущей и годовой отчетности

Торговые предприятия представляют в обязательном порядке годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами:

- учредителям;
- участникам организации или собственникам ее имущества;
- территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством (например, бухгалтерская отчетность в обязательном порядке представляется в налоговый орган по месту учета).

Согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 № 129-ФЗ и ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", утвержденному приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43н (ред. от 18.09.2006):

1. Отчетным годом для всех предприятий и учреждений считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

2. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года.

Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год. Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет. В случаях, предусмотренных законодательством РФ, предприятие публикует годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня следующего за отчетным года и квартальную — не позднее шестидесяти дней по окончании отчетного периода. При этом в состав публикуемой бухгалтерской отчетности включается аудиторское заключение, подтверждающее ее достоверность.

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. При этом активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные (не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) и долгосрочные.

Бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели:

Раздел	Группа статей	Статьи
1	2	3
АКТИВ		
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности
		Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы
		Организационные расходы
		Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования
		Здания, машины, оборудование и другие основные средства
		Незавершенное строительство
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг
		Имущество, предоставляемое по договору проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества
		Инвестиции в зависимые общества
		Инвестиции в другие организации
		Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев
		Прочие финансовые вложения
Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности
		Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)
		Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные
		Расходы будущих периодов
	НДС по приобретенным ценностям	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики
		Векселя к получению
		Задолженность дочерних и зависимых обществ
		Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал
		Авансы выданные
		Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев

		Собственные акции, выкупленные у акционеров
		Прочие финансовые вложения
	Денежные средства	Расчетные счета
		Валютные счета
		Прочие денежные средства

1	2	3
ПАССИВ		
Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством
		Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток – вычитается)	
Долгосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Прочие обязательства	
Краткосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики
		Векселя к уплате
		Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами
		Задолженность перед персоналом организации
		Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами
		Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов
		Авансы полученные
		Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоящих расходов и платежей	

Отчет о прибылях и убытках должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

При этом доходы и расходы здесь должны показываться с подразделением на обычные и прочие.

Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие числовые показатели:

- выручка от продажи за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и т. п. налогов и обязательных платежей (нетто-выручка);
- себестоимость проданных товаров (кроме коммерческих и управленческих расходов);
- валовая прибыль;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прибыль/убыток от продаж;
- проценты к получению;
- проценты к уплате;
- доходы от участия в других организациях;
- прочие доходы;
- прочие расходы;
- прибыль/убыток до налогообложения;
- налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи;
- прибыль/убыток от обычной деятельности;
- чистая прибыль (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев, когда организация допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил в соответствии с п. 6 ПБУ 4/99.

Существенные отступления должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также результата, который данные отступления оказали на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Организацией должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;
- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;
- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;
- об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);
- о составе затрат на производство (издержках обращения);
- о составе прочих доходов и расходов;
- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;
- о прекращенных операциях;
- об аффилированных лицах;
- о государственной помощи;
- о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки.

В бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации.

Отчет о движении денежных средств должен характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности и содержать следующие числовые показатели:

- Остаток денежных средств на начало отчетного периода
- Поступило денежных средств – всего
  в том числе:
  - от продажи продукции, товаров, работ и услуг
  - от продажи основных средств и иного имущества
  - авансы, полученные от покупателей (заказчиков)

  - бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование
  - кредиты и займы полученные
  - дивиденды, проценты по финансовым вложениям
  - прочие поступления
- Направлено денежных средств – всего
  в том числе:
  - на оплату товаров, работ, услуг
  - оплату труда
  - отчисления в государственные внебюджетные фонды
  - выдачу авансов
  - финансовые вложения
  - выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам
  - расчеты с бюджетом
  - оплату процентов по полученным кредитам, займам
  - прочие выплаты, перечисления
- Остаток денежных средств на конец отчетного периода

Отчет об изменениях капитала должен содержать следующие числовые показатели:

- Величина капитала на начало отчетного периода
- Увеличение капитала – всего
  в том числе:
  - за счет дополнительного выпуска акций
  - переоценки имущества
  - прироста имущества
  - реорганизации юридического лица (слияние, присоединение)
  - доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала
- Уменьшение капитала – всего
  в том числе:
  - за счет уменьшения номинала акций
  - уменьшения количества акций
  - реорганизации юридического лица (разделение, выделение)
  - расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на уменьшение капитала
- Величина капитала на конец отчетного периода

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать (если эти данные отсутствуют в информации, сопровождающей бухгалтерский отчет):

- юридический адрес организации;
- основные виды деятельности;
- среднегодовую численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;
- состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет в торговле /Под ред. Белоусова. – М.: Экономика, 1976.

2. Бухгалтерский учет в торговле. Тяжких. – Санкт-Петербург: Михайлов, 1997.

3. Бухгалтерский учет в торговле. Ивашкин. – М.: ДИС, 1997.

4. Бухгалтерский учет в торговле. Абашина. – М.: Филинъ, 1997.

5. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Вещунова, Фомина. – М.: Магис, 1996.

6. Бухгалтерский учет в торговле. Власова. – М.: ФИС, 1997.

7. Бухгалтерский учет товарных операций. Патров. – М.: "Бухгалтерский учет", 1995.

8. Бухгалтерский учет в общественном питании. Морозова. – Санкт-Петербург: Актив, 1996.

9. Справочник по торговле. Щур. – М.: Приор, 1997.

10. Оптовая торговля. Клейникова. – М.: ДИС, 1997.

11. Учет и списание подотчетных сумм. Кузнецова. – М.: Приор, 2007.

12. Бухгалтерский учет и аудит. Камышанов. – М.: Приор, 1997.

13. Правила торговли. – М.: Приор, 2007.

14. Практика налогообложения в торговле. – М.: Приор, 1998.

15. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Пономарева. – М.: А-Приор, 2010.

16. Законодательные и нормативные акты.

СОДЕРЖАНИЕ

1. ЗАДАЧИ И ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТОРГОВЛЕ 3
1.1. Задачи бухгалтерского учета в торговле 3
1.2. Организация бухгалтерского учета 4
2. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ 15
2.1. Задачи и основные принципы организации бухгалтерского учета в оптовой торговле 15
2.2. Цена товара и ее контроль 16
2.3. Учет поступления товаров 22
2.3.1. Прием товаров на складе поставщика, на железнодорожной станции, пристани, в аэропорту 22
2.3.2. Получение товаров автотранспортом 30
2.3.3. Приемка товаров на складе покупателя. Контроль количества и качества товара 30
2.3.4. Синтетический учет поступления товаров 37
2.3.5. Аналитический учет поступления товаров 42
2.4. Учет реализации товаров 43
2.4.1. Аналитический и синтетический учет отгруженных товаров и их реализации со складов оптовых предприятий 44
2.4.2. Учет реализации товаров транзитом 52
2.4.3. Учет реализации товаров в условиях инфляции 55
2.5. Учет товарных потерь 56
2.5.1. Нормируемые и ненормируемые потери 56
2.5.2. Взаимозачет недостач одних товаров излишками других 57
2.5.3. Отражение в учете сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей 58
2.5.4. Учет товарных потерь вследствие естественной убыли 61
2.5.5. Товарные потери при транспортировке 64
2.5.6. Товарные потери при хранении и реализации 65
2.5.7. Нормы естественной убыли на складах 65
2.5.8. Резерв на списание естественной убыли 67
2.5.9. Потери от боя стеклянной тары 68
2.5.10. Учет потерь товаров вследствие боя, лома и порчи 69
2.6. Учет переоценки товаров 69
2.7. Учет товаров в местах хранения и отчетность материально ответственных лиц 70
2.7.1. Учет товаров в местах хранения 70
2.7.2. Отчетность материально ответственных лиц 72

2.8. Учет товарных запасов в бухгалтерии 74
2.9. Учет тары 75
2.10. Инвентаризация товаров и тары на складах 79
2.10.1. Общие правила проведения инвентаризации 79
2.10.2. Порядок проведения инвентаризации 81
2.10.3. Оформление инвентаризационных материалов 82
2.10.4. Определение результатов инвентаризации 84
2.10.5. Порядок отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете 84
3. УЧЕТ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ 86
3.1. Задачи и основы организации бухгалтерского учета товаров, тары и товарооборота в розничной торговле 86
3.2. Учет поступления товаров 87
3.2.1. Порядок документального оформления получения и приемки товаров 87
3.2.2. Синтетический и аналитический учет поступления товаров 89
3.3. Учет реализации товаров 91
3.3.1. Синтетический и аналитический учет реализации товаров в розницу 91
3.3.2. Расчет торговой наценки 94
3.3.3. Учет продажи населению товаров в кредит 96
3.3.4. Комиссионная продажа товаров 101
3.3.5. Отражение в розничном товарообороте стоимости стеклянной посуды 109
3.4. Учет товарных потерь, завеса тары и переоценки товаров 111
3.4.1. Исчисление и учет естественной убыли товаров на предприятиях розничной торговли 111
3.4.2. Учет завеса тары 111
3.4.3. Учет потерь при подготовке товаров к продаже 113
3.4.4. Учет потерь при продаже товаров методом самообслуживания и с открытой выкладкой 114
3.4.5. Учет переоценки товаров 114
3.5. Учет товарных запасов и тары 115
3.5.1. Отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении товаров 115
3.5.2. Учет тары 118
3.6. Инвентаризация товаров и тары на предприятиях розничной торговли 119
4. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ И ТОВАРООБОРОТА В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ 122
4.1. Задачи и основы организации бухгалтерского учета производства продукции и товарооборота 122
4.2. Принципы калькулирования продажных цен в общественном питании 124

4.2.1. Структура продажной цены на готовую продукцию *124*
4.2.2. Наценки предприятий общественного питания *125*
4.2.3. Составление калькуляционного расчета на изделия, реализуемые в розницу *126*
4.2.4. Порядок составления плана-меню *127*
4.3. Учет движения сырья и товаров в кладовой 127
4.3.1. Документация операций по отпуску из кладовой сырья, покупных полуфабрикатов, кулинарных изделий и товаров *128*
4.3.2. Учет продуктов в кладовой и отчетность материально ответственных лиц *129*
4.3.3. Синтетический учет движения продуктов и покупных товаров *129*
4.4. Учет сырья в производстве и учет выпуска продукции 131
4.5. Учет реализации 132
4.6. Учет товаров в буфетах и мелкорозничной торговле 136
5. УЧЕТ ЗАГОТОВОК И ТОВАРООБОРОТА НА ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ 138
5.1. Задачи учета заготовок и товарооборота на заготовительных предприятиях 138
5.2. Учет заготовок и приемки сельскохозяйственных продуктов 139
5.3. Учет реализации и отпуска сельскохозяйственной продукции 142
5.4. Учет товарных потерь 144
6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ 146
6.1. Задачи и основы организации учета денежных средств, расчетных и кредитных операций 146
6.2. Организация кассовых операций 147
6.2.1. Главная касса *153*
6.2.2. Операционные кассы *163*
6.3. Учет денежных средств на расчетном счете и других счетах в банках 174
6.3.1. Учет денежных средств на расчетном счете *175*
6.3.2. Учет денежных средств на валютных счетах *191*
6.4. Учет расчетов с поставщиками и покупателями за товары и услуги 192
6.4.1. Оформление расчетов с поставщиками и покупателями *193*
6.4.2. Учет расчетов с использованием векселей *195*
6.4.3. Учет товаров при товарообменных (бартерных) операциях *197*
6.5. Учет расчетов по нетоварным операциям 198
6.5.1. Учет расчетов с подотчетными лицами *198*
6.5.2. Учет расчетов с персоналом по возмещению материального ущерба и по прочим операциям *207*
6.5.3. Расчеты по претензиям *209*
6.5.4. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами *210*
6.5.5. Расчеты с бюджетом *210*

6.5.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению *212*
6.5.7. Учет расчетов с учредителями *213*
6.6. Учет внутрихозяйственных расчетов 214
6.7. Учет расчетов по операциям совместной деятельности 215
6.7.1. Бухгалтерское оформление и налогообложение операций по договору простого товарищества у участника договора *216*
6.7.2. Бухгалтерское оформление и налогообложение операций у предприятия-распорядителя *218*
6.8. Учет кредитов и займов 221
6.9. Инвентаризация расчетов 224
7. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ **225**
7.1. Задачи учета основных средств 225
7.2. Учет поступления основных средств 228
7.3. Учет амортизации основных средств 236
7.4. Ремонт основных средств 241
7.5. Учет выбытия основных средств 242
7.6. Инвентаризация основных средств 243
7.7. Учет арендованных основных средств 244
7.7.1. Учет текущей аренды *244*
7.7.2. Учет финансовой аренды (лизинга) *246*
7.8. Учет нематериальных активов 247
7.9. Учет материально-производственных запасов 251
8. УЧЕТ ТРУДА, ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И РАСЧЕТОВ С РАБОЧИМИ И СЛУЖАЩИМИ **258**
8.1. Задачи и значение учета труда и заработной платы 258
8.2. Порядок расчета заработной платы работников торговли и общественного питания 259
8.3. Начисление заработной платы 262
8.4. Удержания и отчисления от заработной платы 264
8.5. Учет расчетов по заработной плате и социальному страхованию 269
9. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ **271**
9.1. Задачи учета издержек обращения и финансовых результатов 271
9.2. Организация учета расходов на продажу в торговле 272
9.2.1. Синтетический и аналитический учет расходов на продажу *272*
9.2.2. Учет издержек обращения на остаток товаров *273*
9.3. Учет издержек предприятий общественного питания 275
9.4. Учет финансовых результатов 276
9.4.1. Финансовый результат от продажи *276*
9.4.2. Прочие доходы и расходы *276*
9.4.3. Конечный финансовый результат *279*
9.4.4. Распределение прибыли. Списание убытка *282*

10. УЧЕТ КАПИТАЛА **284**
10.1. Учет уставного капитала 284
10.2. Учет резервного капитала 285
10.3. Учет добавочного капитала 286
11. ИСЧИСЛЕНИЕ И УПЛАТА НАЛОГОВ ТОРГОВЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ **287**
11.1. Налог на добавленную стоимость 288
11.2. Налог на прибыль 298
11.3. Налог на имущество организаций 305
11.4. Транспортный налог 307
11.5. Упрощенная система налогообложения 309
11.5.1. Налогообложение при упрощенной системе 310
11.5.2 Учет доходов и расходов при применении упрощенной системы 317
11.6. Единый налог на вмененный доход 330
12. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ **338**
12.1. Значение, виды отчетности, предъявляемые к ней требования 338
12.2. Объем, содержание и порядок представления текущей и годовой отчетности 341
Литература 347