

Е.К. Копылова, Т.И. Копылова, Г.В. Юсупова

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СФЕРЕ УСЛУГ**

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

Е.К. Копылова, Т.И. Копылова, Г.В. Юсупова

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СФЕРЕ УСЛУГ**

Учебное пособие

Иркутск  
Издательский дом БГУ  
2021

УДК 657.1  
ББК 65.052.25  
К65

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

Рецензенты канд. экон. наук, доц. Н.В. Кузнецова  
канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская  
генер. директор ООО «Алекс-Ф» П.А. Ферштер

**Копылова Е.К.**

К65      Бухгалтерский учет в сфере услуг : учеб. пособие / Е.К. Копылова,  
Т.И. Копылова, Г.В. Юсупова. – Иркутск : Изд. дом БГУ, 2021. – 154 с. –  
URL: <http://lib-catalog.bgu.ru>.

Содержит теоретические и практические особенности бухгалтерского учета в сфере услуг. Материал изложен с учетом действующих на момент публикации законодательно-нормативных документов.

Для студентов бакалавриата, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика» профиля «Бухгалтерский и налоговый учет», «Бухгалтерский учет и налогообложение», студентов других экономических профилей, для магистрантов, обучающихся по направлению «Экономика», а также для слушателей курсов повышения квалификации. Учебное пособие будет весьма полезным для практических работников, индивидуальных предпринимателей.

УДК 657.1  
ББК 65.052.25

© Копылова Е.К., Копылова Т.И.,  
Юсупова Г.В., 2021  
© ФГБОУ ВО «БГУ», 2021

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Предисловие</b> .....	4
<b>1. Теоретические аспекты сферы услуг в РФ</b> .....	5
1.1. Нормативное регулирование и понятие услуг .....	5
1.2. Классификация услуг .....	7
1.3. Основы учета в сфере услуг .....	9
1.4. Контрольные вопросы и задачи.....	12
<b>2. Бухгалтерский учет в сфере туристской деятельности</b> .....	15
2.1. Нормативно-правовое регулирование туристской деятельности .....	15
2.2. Учет затрат туристской деятельности.....	19
2.3. Особенности продажи туристского продукта у туроператора и турагента .....	25
2.4. Контрольные вопросы и задачи.....	35
<b>3. Бухгалтерский учет гостиничного хозяйства</b> .....	42
3.1. Понятие гостиниц и виды гостиничных услуг .....	42
3.2. Учет затрат на оказание гостиничных услуг .....	46
3.3. Учет доходов гостиничного хозяйства .....	51
3.4. Контрольные вопросы и задачи.....	55
<b>4. Учет торговых услуг</b> .....	59
4.1. Понятие услуг торговых организаций, их нормативное регулирование ..	59
4.2. Классификация услуг торговли .....	64
4.3. Бухгалтерский учет услуг торговли .....	69
4.4. Контрольные вопросы и задачи.....	74
<b>5. Учет услуг парикмахерских и салонов красоты</b> .....	78
5.1. Характеристика услуг парикмахерских и салонов красоты .....	78
5.2. Учет расходов парикмахерских услуг.....	87
5.3. Учет доходов от оказания услуг парикмахерских и салонов красоты .....	96
5.4. Контрольные вопросы и задачи.....	102
<b>6. Бухгалтерский учет автотранспортных услуг</b> .....	106
6.1. Нормативно-правовое регулирование автотранспортных услуг .....	106
6.2. Учет затрат на оказание автотранспортных услуг .....	114
6.3. Учет доходов автотранспортного предприятия .....	128
6.4. Контрольные вопросы и задачи.....	135
<b>7. Бухгалтерский учет аутсорсинговых услуг</b> .....	138
7.1. Понятие, виды и правовые основы аутсорсинга .....	138
7.2. Аутсорсинг по ведению бухгалтерского и налогового учета .....	142
7.3. Отражение операций аутсорсинга в бухгалтерском учете .....	147
7.4. Контрольные вопросы и задачи.....	149
<b>Список рекомендуемой литературы</b> .....	151

## ПРЕДИСЛОВИЕ

В современных условиях развития рыночной экономики усиливается роль и значение бухгалтерского учета и налогообложения не только в производственном секторе, но и в сфере услуг. Необходимость изучения данных вопросов обусловлена реальной потребностью в грамотном применении методики бухгалтерского учета отражения операций по формированию и оказанию производственных, потребительских, социальных и распределительных услуг. Привлекательность сферы услуг объясняется возрастающим спросом на диверсификацию и объединение услуг.

В учебном пособии «Бухгалтерский учет в сфере услуг» рассмотрены теоретические вопросы и практические ситуации бухгалтерского учета в сфере услуг. Отражены актуальные вопросы налогообложения услуг.

Учебное пособие состоит из семи тем. В каждой теме дана целевая установка, направленная на освоение обучающимися необходимых компетенций, а также представлен перечень нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы темы. Пособие раскрывает теоретические основы сферы услуг в России, включая вопросы нормативного регулирования. Отдельно рассматриваются вопросы учета потребительских услуг (в туризме, гостиничном бизнесе, в сфере красоты), распределительных услуг (на примере услуг автотранспорта) и производственных услуг (на примере бухгалтерских услуг).

Ценность учебного пособия заключается в том, что оно содержит не только теоретический материал по бухгалтерскому учету в сфере услуг, но и практические примеры с формированием корреспонденции счетов, ориентированные на выработку индикаторов, что позволяет сформировать профессиональные компетенции обучающегося.

Пособие предназначено для студентов бакалавриата, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика» профиля «Бухгалтерский и налоговый учет», «Бухгалтерский учет и налогообложение» (все формы подготовки), студентов других экономических профилей, для магистрантов, обучающихся по направлению «Экономика», для практикующих и начинающих бухгалтеров, индивидуальных предпринимателей.

# **1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СФЕРЫ УСЛУГ В РФ**

## **Целевая установка**

Рассмотреть сущность услуг, определить их виды по различным признакам классификации, исследовать вопросы нормативного регулирования и теоретические основы бухгалтерского учета в сфере услуг.

## **Нормативно-правовые акты**

1. ГОСТ Р-57392-2017/ISO/IEC TR 20000-10:2015. Информационные технологии. Управление услугами. Часть 10. Основные понятия и терминология : приказ Росстандарта от 27.02.2017 г.

2. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) : федер. закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ.

3. Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности. ОК 034-2014 (КПЕС 2008) : приказ Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст.

4. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ.

5. О защите прав потребителей : закон РФ от 07.02.1992 г. № 2300-1.

### **1.1. Нормативное регулирование и понятие услуг**

В настоящее время трансформация мировой экономической системы привела к тому, что в развитых странах ведущей экономической сферой является сфера услуг. Расширение потребления услуг выступает одним из самых значительных явлений экономической жизни начала XXI в. По данным Всемирной торговой организации (ВТО), доля услуг в мировом валовом продукте составляет более 60 %.

Для современного рынка услуг характерна не только тенденция роста, причем опережающего по сравнению с продукцией материального производства, но и нарастающая тенденция диверсификации услуг. Последние десятилетия отмечены появлением новых видов услуг в сфере компьютерных информационных технологий и телекоммуникаций, в банковской и финансовой сферах. В целом же рынок услуг характеризуется значительным удельным весом так называемых наукоемких услуг, требующих приложения специальных экономических, технических, инженерных и других знаний.

Деятельность по оказанию услуг простирается:

- на сферу удовлетворения социальных, бытовых, духовных человеческих потребностей;
- сферу удовлетворения деловых потребностей организаций;
- сферу удовлетворения политических, социальных и экономических потребностей отдельных государств и мирового сообщества в целом.

Масштабы и динамизм развития сектора услуг, его роль в хозяйственном организме и социальной жизни общества естественным образом обусловили возрастание устойчивого интереса со стороны научного сообщества, делая сферу услуг приоритетным объектом изучения в экономических исследованиях. Это вполне объяснимо вышеотмеченными тенденциями, а также и тем обстоя-

тельством, что современные экономические науки не накопили значительного объема знаний относительно специфического товара, именуемого услугой. Торговый оборот как материальных (осязаемых) товаров, так и услуг имеет много-тысячелетнюю историю. Однако только в последние десятилетия исследования особенностей экономических отношений в сфере производства и реализации услуг стало уделяться адекватное внимание.

В экономике сфера услуг и сфера товарного производства являются органичными взаимодополняющими отраслями.

Сфера услуг представляет собой одну из важнейших областей общественной жизни и оказывает заметное влияние на все стороны экономической деятельности. Сферу услуг можно позиционировать следующим образом (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Сущность сферы услуг

Целью сервисной деятельности является удовлетворение общественных и индивидуальных потребностей людей, а результатом сервисной деятельности – повышение качества жизни населения.

Итак, в XXI в. сервис превратился в крупномасштабную сферу человеческой активности. Резко возросло значение секторов услуг в экономике практически всех стран. В России сервисная деятельность представлена более чем тысячей видов различных услуг.

В Российской Федерации понятие услуги было определено в ст. 2 федерального закона «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности» от 13.10.1995 г. № 157-ФЗ: «Услуги – предпринимательская деятельность, направленная на удовлетворение потребностей других лиц, за исключением деятельности, осуществляемой на основе трудовых правоотношений». В 2004 г. федеральный закон № 157-ФЗ утратил силу в связи с принятием федерального закона «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ. В новом законе определение понятия услуги не дается.

Понятие «услуга (service)» как способ предоставления ценности заказчику через содействие ему в получении конечных результатов, которых заказчик хочет достичь, содержится в национальном стандарте РФ «ГОСТ Р-57392-2017/ISO/IEC TR 20000-10:2015. Информационные технологии. Управление услугами. Часть 10. Основные понятия и терминология».

Услугой для целей налогообложения в соответствии со ст. 38 Налогового кодекса РФ (утв. федеральным законом от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ) признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Таким образом, под услугой следует понимать вид деятельности, в процессе выполнения которого создаются блага и выгоды для потребителя, а желаемый результат создается в самом процессе оказания услуг. В результате оказания услуги возникает полезный эффект, представляющий собой совокупность полезных свойств, непосредственно направленных на удовлетворение той или иной потребности человека.

Существенными признаками услуг в экономической науке признаются неосвязаемость, невозможность накопления (несохраняемость), неразрывность производства и потребления, участие потребителя в производственном процессе, индивидуальность, непостоянство качества.

Процесс оказания и качество услуг в России регулируются законом РФ «О защите прав потребителей» от 07.02.1992 г. № 2300-1. В частности, закон содержит статьи о сроках оказания услуг и устранения недостатков, порядке и форме оплаты оказанных услуг.

Услуги в РФ предоставляются в рамках договоров, предусмотренных ч. 2 Гражданского кодекса РФ, например договоров возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ), перевозки (гл. 40 ГК РФ), транспортной экспедиции (гл. 41 ГК РФ), хранения (гл. 47 ГК РФ) и иных.

## 1.2. Классификация услуг

Теоретические исследования проблемы классификации услуг начали американские маркетингологи в середине 60-х гг. XX в. Период конца 70-х – начала 80-х гг., как отмечают специалисты, ознаменовался интенсивным углублением и расширением состава признаков классификации услуг.

Всю совокупность услуг можно подразделить на однородные группы, подгруппы, виды и разновидности по достаточно большому количеству независимых и взаимосвязанных классификационных признаков. Это требует применения различных методов классификации.

Обзор зарубежных и отечественных публикаций, в том числе учебно-методического характера, позволяет выделить следующие критерии (признаки) классификации услуг (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Основные признаки классификации услуг

Признак	Классификация
По функциональному подходу	– производственные – потребительские
По функциональному подходу (классификация услуг по Дж. Зингельманну)	– производственные – потребительские – социальные – распределительные

Признак	Классификация
По осязаемости (классификация услуг Ф. Ловелока)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– осязаемые действия, направленные на тело человека</li> <li>– осязаемые действия, направленные на товары и другие физические объекты</li> <li>– неосязаемые действия, направленные на сознание человека</li> <li>– неосязаемые действия с неосязаемыми активами</li> </ul>
По назначению	<ul style="list-style-type: none"> <li>– общие</li> <li>– специфичные</li> </ul>
По характеру оплаты	<ul style="list-style-type: none"> <li>– платные</li> <li>– бесплатные</li> </ul>
По степени значимости для потребителя	<ul style="list-style-type: none"> <li>– основные</li> <li>– дополнительные</li> </ul>

Производственные услуги в целом более сложные и совершенные, чем потребительские, занимают значительную нишу в экономике. К потребительским услугам относят такие, которые предназначены для личного потребления и, как правило, оплачиваются за счет личных средств.

Примерами производственных услуг могут выступать финансовые, банковские услуги, услуги страхования, консалтинга, инжиниринга. К потребительским обычно относятся услуги ресторанов и гостиниц, в сфере туризма, домашние и бытовые услуги.

Социальные услуги объединяют спектр медицинских, образовательных, благотворительных услуг. Распределительными услугами принято считать торговые услуги, фрахт, связь, транспортные услуги.

Классификация услуг Ф. Ловелока выделяет основные классы услуг в зависимости от их осязаемости и направленности действий. Например, осязаемые действия, направленные на тело человека, характеризуют услуги пассажирского транспорта, салонов красоты, спортивных заведений, учреждений здравоохранения, ресторанов и кафе. Осязаемые действия, направленные на товары и другие физические объекты, включают совокупность услуг грузового транспорта, охраны, поддержания чистоты и порядка, прачечных, химчисток, ветеринарные услуги. Образовательные, информационные услуги, услуги театров и музеев относятся к неосязаемым действиям, направленным на сознание человека. Неосязаемые действия с неосязаемыми активами включают юридические, банковские, консалтинговые, аудиторские, аутсорсинговые услуги.

К общим услугам относятся услуги для всех групп потребителей, к специфичным – конкретной группе: производственным и управленческим потребителям, населению (индивидуальным потребителям), а также потребителям других сфер обслуживания.

К платным относятся услуги, оплачиваемые непосредственно потребителем. Индивидуальные потребители чаще всего оплачивают транспортные, жилищно-коммунальные, бытовые и прочие услуги, производственные и управленческие потребители – арендные, страховые, юридические, маркетинговые, бухгалтерские, аудиторские, рекламные. Бесплатные услуги – это услуги, кото-

рые оплачиваются потребителем опосредованно. Опосредованная оплата осуществляется через налоговые взимания и за счет бюджетных средств.

К основным услугам относятся услуги, определяющие профиль и специализацию экономического субъекта-исполнителя. Дополнительные услуги предназначены для повышения качества и конкурентоспособности основной услуги. Например, для транспортных услуг основной является услуга по перемещению грузов и (или) пассажиров, а дополнительной – услуга хранения.

В России все услуги строго классифицированы. До 01.01.2017 г. действовал Общероссийский классификатор услуг населению, в настоящее время действует ОКПД 2 – Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности (Классификатор ОК 034-2014 (КПЕС 2008) (утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. №14-ст)).

Например, юридические и бухгалтерские услуги согласно ОКПД-2 имеют 69-й код и содержат два уточняющих кода подкласса: 69.1 – услуги юридические; 69.2 – услуги в области бухгалтерского учета, по проведению финансового аудита, по налоговому консультированию. Дальнейшая классификация уточняет конкретные услуги, в частности, код 69.20.21 соответствует услугам по ведению (восстановлению) бухгалтерского учета.

В настоящее время существует тенденция к агрегации услуг. Так, многие ранее обособленные виды услуг начинают объединяться в рамках одного экономического субъекта. Банковские, информационные и посреднические услуги сливаются в единый комплекс финансовых услуг, образуя вместе с этим совершенно новые виды услуг (интернет-трейдинг, интернет-банкинг).

### **1.3. Основы учета в сфере услуг**

Основными отличительными особенностями бухгалтерского учета сферы услуг являются:

- результат удовлетворения потребности заказчика, как правило, нематериален, а следовательно, существуют трудности оценки качества, а также полезности выполненной услуги;
- потребление оказываемых услуг происходит одновременно при производстве самой услуги;
- производство любой услуги тесно связано с личностью самого заказчика.

Подходы к формированию учетной политики как стандарта экономического субъекта сферы услуг должны быть адаптированы к особенностям данной сферы, что необходимо для создания учетной системы, отвечающей требованиям бухгалтерского законодательства и документам в области регулирования бухгалтерского учета.

В табл. 1.2 представлены некоторые факторы сферы услуг, влияющие на организацию бухгалтерского учета.

Общий порядок бухгалтерского учета операций по учету услуг отражен в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина от 31.10.2000 г.

Таблица 1.2

## Влияние особенностей сферы услуг на организацию бухгалтерского учета

Особенности сферы услуг	Влияние на стандарт экономического субъекта
Преобладание субъектов малого предпринимательства	Наличие упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, в том числе составления бухгалтерской (финансовой) отчетности Возможность неприменения ряда федеральных стандартов бухгалтерского учета
Возможность совмещения разных налоговых режимов	Обязательное раздельное ведение налогового учета в налоговых или бухгалтерских регистрах Особенности расчета налогооблагаемой базы
Нормативное регулирование сферы услуг	Методика отражения операций на бухгалтерских счетах
Индивидуальность услуг	Организация учета затрат и калькулирования себестоимости

В соответствии с пп. 5 и 12 федерального стандарта ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка от оказания услуг у исполнителя признается доходом от обычных видов деятельности на дату подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг или иного первичного документа, подтверждающего оказание услуг и содержащего обязательные реквизиты, установленные в ст. 9 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Выручка от оказания услуг у исполнителя включается в налоговую базу по налогу на прибыль организаций и НДС.

Согласно пп. 5, 9, 19 федерального стандарта ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходы, связанные с оказанием услуг, признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются в себестоимости оказанных услуг на дату признания выручки. Расходы, связанные с оказанием услуг (как прямые, так и косвенные), можно полностью учесть в уменьшение налоговой базы отчетного (налогового) периода по налогу на прибыль (ст. 318 НК РФ).

Традиционные бухгалтерские записи по отражению операций по оказанию услуг представлены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

## Журнал регистрации операций по оказанию услуг у исполнителя

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (Универсальный передаточный документ)	Отражена выручка от оказания услуг	62	90.1
2	Счет-фактура (Универсальный передаточный документ)	Начислен НДС	90.3	68
3	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость оказанных услуг	90.2	20
4	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от оказания услуг (прибыль)	90.9	99

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от оказания услуг (убыток)	99	90.9
6	Выписка банка из расчетного счета	Получены денежные средства от заказчика услуг	51	62

В случае поступления от заказчика предоплаты или авансового платежа необходимо отразить кредиторскую задолженность и начислить НДС с авансов.

У заказчика услуг расходы признаются на дату оказания услуг и могут быть включены:

- в затраты на приобретение основных средств, нематериальных активов, материалов, товаров;
- в расходы по обычной деятельности, если услуги связаны с производством готовой продукции или выполнением работ, продажей товаров;
- в прочие расходы.

Бухгалтерские записи по отражению операций по услугам у заказчика представлены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Журнал регистрации операций по оказанию услуг у заказчика

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (Универсальный передаточный документ)	Стоимость услуг включена в затраты на приобретение основных средств	08.4	60
2	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (Универсальный передаточный документ)	Стоимость услуг включена в затраты на приобретение нематериальных активов	08.5	60
3	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (Универсальный передаточный документ)	Стоимость услуг включена в затраты на приобретение материалов	10 (15)	60
4	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (Универсальный передаточный документ)	Стоимость услуг включена в затраты на приобретение товаров	41 (44)	60
5	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (Универсальный передаточный документ)	Стоимость услуг включена в затраты отчетного периода (расходы на продажу торговой организации)	20 (26, 44)	60
6	Акт приемки-сдачи оказанных услуг (Универсальный передаточный документ)	Стоимость услуг включена в прочие расходы	91.2	60
7	Счет-фактура (Универсальный передаточный документ)	Отражен НДС, предъявленный исполнителем услуг	19	60
8	Счет-фактура (Универсальный передаточный документ)	Принят к вычету НДС	68	19

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
9	Выписка банка из расчетного счета	Перечислены денежные средства исполнителю услуг	60	51

Для целей налогообложения заказчик имеет право на вычет НДС и на признание стоимости оказанных услуг в расходах по налогу на прибыль:

- в материальных расходах (ст. 254 НК РФ), например, услуги производственного характера;
- в первоначальной стоимости амортизируемого имущества (ст. 257 НК РФ), например, юридические и консультационные услуги при приобретении;
- в прочих расходах, связанных с производством и реализацией (ст. 264 НК РФ), например, услуги связи;
- во внереализационных расходах (ст. 265 НК РФ).

Дата признания расходов для целей налогообложения у заказчика зависит от вида расхода и применяемого способа признания.

## 1.4. Контрольные вопросы и задачи

### Контрольные вопросы

1. Понятие сферы услуг.
2. Понятие услуги.
3. Характеристика услуг.
4. Нормативное регулирование услуг.
5. Признаки классификации услуг.
6. Виды услуг в зависимости от классификационных признаков.
7. Влияние особенностей сферы услуг на организацию бухгалтерского учета.
8. Общий порядок отражения операций по оказанию услуг у исполнителя.
9. Общий порядок отражения операций по оказанию услуг у заказчика.
10. Документальное оформление операций по оказанию услуг.
11. Налогообложение услуг у исполнителя.
12. Налогообложение услуг у заказчика.

### Задачи

#### Задача 1.1

*Исходные данные.* ООО «Х» произвело экспедирование груза по акту № 07/1/му/61 от 06.06.2020 г. по маршруту Москва – Улан-Удэ на сумму 63 000 р., в том числе НДС 20 % (счет-фактура от 06.06.2020 г.). В соответствии с договором № 159 от 25.05.2020 г. заказчик ООО «У» предоставляет 100%-ную предоплату ООО «Х» за три банковских дня до получения груза. Себестоимость услуг составила 43 000 р.

*Задание:* отразить операции на бухгалтерских счетах у ООО «Х» и ООО «У» в регистрационном журнале, указав первичные документы.

### Задача 1.2

*Исходные данные.* ООО «Х» на основании договора купли-продажи № 187 от 03.07.2020 г., товарной накладной № 00095 от 05.07.2020 г., счета-фактуры от 05.07.2020 г. приобрело у ООО «Транслегия» 20-футовый контейнер стандартный за 262 440 р., в том числе НДС 20 %. ООО «Х» заключило договор с ООО «Перевозчик» на доставку контейнера железнодорожным транспортом, документы на груз предоставлены перевозчиком: на основании железнодорожной транспортной накладной № 0006923 от 06.07.2020 г. стоимость доставки составила 33 720 р., в том числе НДС 20 %, страховой сертификат на страхование груза на сумму 5 000 р. Контейнер принят на учет по акту о приеме-передаче объектов основных средств № 22 от 15.07.2020 г.

*Задание:* отразить операции на бухгалтерских счетах у ООО «Х» и ООО «Перевозчик» в регистрационном журнале, указав первичные документы.

### Задача 1.3

*Исходные данные.* В декабре 2020 г. ООО «ЛФТ» заключило договор на оказание транспортных услуг № 388Р/ССК-14 от 27.12.2020 г. с заказчиком АО «ССК». Грузовым автомобилем было доставлено топливо на Ичединское нефтяное месторождение для нужд заказчика. При расчете стоимости оказанных услуг учитывается количество тонно-километров по цене 18 р. за единицу. Автомобиль грузоподъемностью 25 т проехал от г. Усть-Кут до Ичединского месторождения 350 км. Расчет осуществить в табл. 1.5.

Таблица 1.5

Реестр № 1 объема оказанных услуг техническими средствами ООО «ЛФТ» для АО «ССК» за январь 2021 г.

Номер путевого листа	Дата	Марка техники	ФИО водителя	Маршрут	Вес, т	Пробег, км	Цена, р.	Стоимость, р.	Примечание
3	14.01.2021	КАМАЗ 44108	Биляк М.А	У-К-ИЧД42					Через Яракту

На основании представленного реестра с приложением путевого листа № 3 от 14.01.2021 г. и транспортной накладной № 5 от 14.01.2021 г. бухгалтерия ООО «ЛФТ» выставит заказчику счет на оплату № 5 от 14.01.2021 г., счет-фактуру № 5 от 14.01.2021 г. и акт оказанных услуг № 5 от 14.01.2021 г.

Прямые затраты на оказание услуг за январь составили 88 200 р., накладные расходы – 33 000 р. Оплата от заказчика поступила 20 января (выписка с расчетного счета от 20.01.2021 г.).

*Задание:* отразить операции на бухгалтерских счетах у ООО «ЛФТ» в регистрационном журнале, указав первичные документы. Составить акт оказанных услуг № 5.

#### **Задача 1.4**

*Исходные данные.* ООО «Х» арендует производственную базу у ООО «Форест» по договору субаренды № 01/01-20 от 11.01.2020 г. В бухгалтерию поступает акт оказанных услуг № 001 от 31.01.2020 г. и счет-фактура № 000008 от 31.01.2020 г. на сумму 21 600 р., в том числе НДС, оплата производится в начале следующего месяца (выписка с расчетного счета от 10.02.2020 г.).

*Задание:* отразить операции на бухгалтерских счетах у ООО «Х» в регистрационном журнале, указав первичные документы.

## **2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СФЕРЕ ТУРИСТСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

### **Целевая установка**

Рассмотреть нормативно-правовое регулирование туристской деятельности, выделить особенности учета затрат и доходов в сфере туризма.

### **Нормативно-правовые акты**

1. Об основах туристской деятельности в Российской Федерации : федер. закон РФ от 24.11.1996 г. № 132-ФЗ.

2. Правила оказания услуг по реализации туристского продукта : постановление Правительства РФ от 18.11.2020 г. № 1852.

3. Расходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

4. Доходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

5. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью : приказ Госкомспорта РФ от 04.12.1998 г. № 402 (действуют до 2021 г.).

6. Об утверждении особенностей состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта организациями, занимающимися туристской деятельностью : приказ Госкомспорта РФ от 08.06.1998 г. № 210 (действуют до 2021 г.).

7. О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) : письмо Минфина РФ от 29.04.2002 г. № 16-00-13/03.

### **2.1. Нормативно-правовое регулирование туристской деятельности**

Туристская деятельность относится к сфере услуг и оказывает значительное влияние на развитие социально-экономического потенциала многих стран, включая Россию. В сфере туризма трудятся как субъекты малого предпринимательства, в том числе и некоммерческие организации и индивидуальные предприниматели (ИП), так и средние предприятия, что способствует развитию предпринимательской деятельности и расширению занятости населения субъектов РФ, а значит, повышению качества жизни.

Правовое регулирование отношений, связанных с предоставлением услуг в сфере туризма, осуществляется в соответствии с Гражданским кодексом РФ, законом № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон № 132-ФЗ), законом «О защите прав потребителей», Правилами оказания услуг по реализации туристского продукта и другими нормативными документами.

Законом № 132-ФЗ определены принципы государственной политики, направленной на установление правовых основ единого туристского рынка в

Российской Федерации. Закон регулирует отношения, возникающие при реализации права граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства на отдых, свободу передвижения и иных прав при совершении путешествий, а также определяет порядок рационального использования туристских ресурсов Российской Федерации.

В соответствии со ст. 4 Закона № 132-ФЗ основными целями государственного регулирования туристской деятельности являются:

- обеспечение права граждан на отдых, свободу передвижения и иных прав при совершении путешествий;
- охрана окружающей среды;
- создание условий для деятельности, направленной на воспитание, образование и оздоровление туристов;
- развитие туристской индустрии, обеспечивающей потребности граждан при совершении путешествий, создание новых рабочих мест, увеличение доходов государства и граждан Российской Федерации, развитие международных контактов, сохранение объектов туристского показа, рациональное использование природного и культурного наследия.

Приоритетными направлениями государственного регулирования туристской деятельности являются поддержка и развитие внутреннего туризма, въездного туризма, социального туризма, детского туризма и самодетельного туризма.

Государственное регулирование туристской деятельности в Российской Федерации осуществляется уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти (далее – уполномоченный федеральный орган исполнительной власти) – Федеральным агентством по туризму, входящим в состав Минэкономразвития РФ.

В ст. 4 Закона № 132-ФЗ также указаны способы государственного регулирования туристской деятельности в Российской Федерации. Например, одним из них является определение приоритетных направлений развития туризма в России. В настоящее время принято распоряжение Правительства РФ «О Стратегии развития туризма в РФ на период до 2035 г.» от 20.09.2019 г. № 2129-р, которое вступило в силу с 01.01.2020 г. и выделило основные направления развития туризма на среднесрочную перспективу: детский, культурно-познавательный, горнолыжный, круизный, экологический, деловой туризм.

Согласно ст. 1 Закона № 132-ФЗ, туризм – временные выезды (путешествия) граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства с постоянного места жительства в лечебно-оздоровительных, рекреационных, познавательных, физкультурно-спортивных, профессионально-деловых и иных целях без занятия деятельностью, связанной с получением дохода от источников в стране (месте) временного пребывания.

Виды туризма отражены на рис. 2.1. На рис. 2.2 показана структура туристского рынка.

#### Туризм внутренний

- туризм в пределах территории РФ лиц, постоянно проживающих в России

#### Туризм выездной

- туризм лиц, постоянно проживающих в РФ, в другую страну

#### Туризм въездной

- туризм в пределах территории РФ лиц, не проживающих постоянно в России

#### Туризм международный

- туризм выездной или въездной

#### Туризм социальный

- туризм, полностью или частично осуществляемый за счет бюджетных средств, средств государственных внебюджетных фондов, а также средств работодателей

#### Туризм самостоятельный

- туризм, организуемый туристами самостоятельно

Рис. 2.1. Виды туризма в Российской Федерации

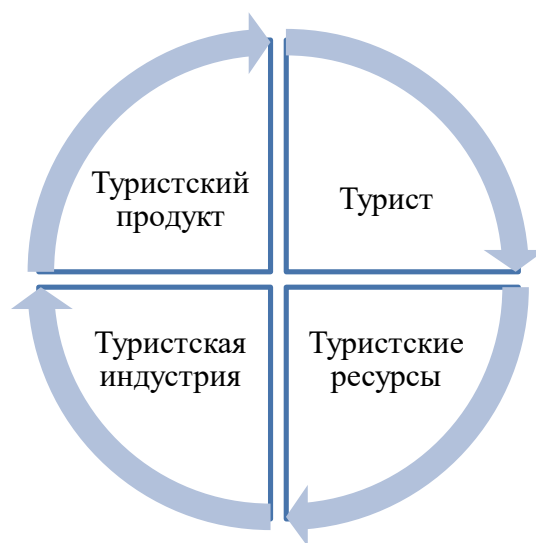


Рис. 2.2. Компоненты туристского рынка

Турист – лицо, посещающее страну (место) временного пребывания в лечебно-оздоровительных, рекреационных, познавательных, физкультурно-спортивных, профессионально-деловых и иных целях без занятия деятельностью, связанной с получением дохода от источников в стране (месте) временного пребывания, на период от 24 часов до 6 месяцев подряд или осуществляющее не менее одной ночевки в стране (месте) временного пребывания.

Туристские ресурсы – природные, исторические, социально-культурные объекты, включающие объекты туристского показа, а также иные объекты, способные удовлетворить духовные и иные потребности туристов, содействовать

поддержанию их жизнедеятельности, восстановлению и развитию их физических сил.

Туристская индустрия – совокупность гостиниц и иных средств размещения, средств транспорта, объектов санаторно-курортного лечения и отдыха, объектов общественного питания, объектов и средств развлечения, объектов познавательного, делового, лечебно-оздоровительного, физкультурно-спортивного и иного назначения, организаций, осуществляющих туроператорскую и турагентскую деятельность, операторов туристских информационных систем, а также организаций, предоставляющих услуги экскурсоводов (гидов), гидов-переводчиков и инструкторов-проводников.

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

На рис. 2.3 представлены виды деятельности в сфере туризма.

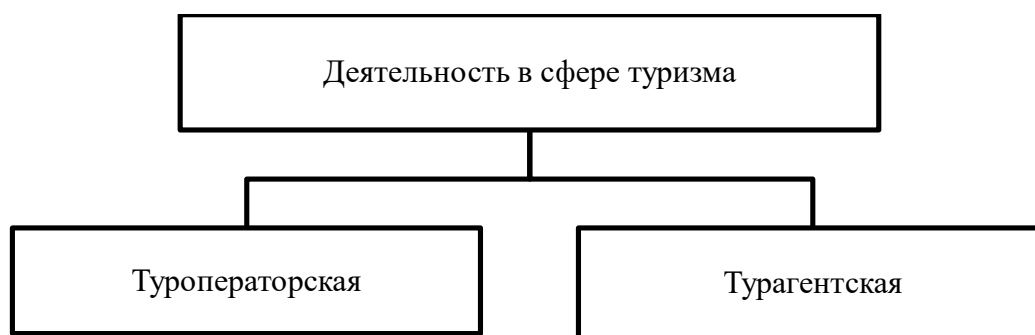


Рис. 2.3. Виды деятельности в сфере туризма

Деятельность в сфере туризма подразделяется на туроператорскую и турагентскую деятельность. Туроператорская деятельность связана с формированием, продвижением и реализацией туристского продукта и осуществляется юридическим лицом (далее – туроператор). Турагентская деятельность представляет собой деятельность по продвижению и реализации туристского продукта и осуществляется юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее – турагент).

Все туроператоры, зарегистрированные на территории России в соответствии с федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ), должны иметь финансовое обеспечение.

Согласно ст. 17.2 Закона № 132-ФЗ, размер финансового обеспечения ответственности туроператора определяется договором или договорами страхования ответственности туроператора и (или) банковской гарантией или банковскими гарантиями и не может быть меньше:

– 500 тыс. р. – для туроператоров, осуществляющих деятельность в сфере внутреннего туризма или въездного туризма;

– 5 % общей цены туристского продукта в сфере выездного туризма за предыдущий год, но не менее чем 50 млн р. – для туроператоров, осуществляющих деятельность в сфере выездного туризма;

– 10 млн р. – для туроператоров, указанных в абзаце втором части второй ст. 11.4 Закона № 132-ФЗ: для туроператоров, у которых показатель количества туристов в сфере выездного туризма за предыдущий год составил не более чем 10 тыс. туристов включительно, а общая цена туристского продукта в сфере выездного туризма за предыдущий год составила не более чем 40 млн р.

Сведения о туроператоре вносятся в Единый федеральный реестр туроператоров.

В соответствии со ст. 9 Закона № 132-ФЗ туристский продукт формируется туроператором исходя из конъюнктуры туристского рынка или по конкретному заказу туриста.

Туроператор приобретает право на услуги, входящие в тур, на основании договоров с лицами, предоставляющими отдельные услуги, или с туроператором по приему туристов, обеспечивающим предоставление всех видов услуг, входящих в тур.

## **2.2. Учет затрат туристской деятельности**

Учет затрат туристской деятельности отличен у туроператора и турагента.

*Учет затрат у туроператора*

В стандарте экономического субъекта (учетной политике) туроператора в части формирования информации о затратах на производство турпродукта могут быть отражены следующие аспекты:

- классификация, группировка и учет затрат на производство и продвижение турпродукта (по экономическим элементам и статьям калькуляции);
- оценка при принятии к учету турпродукта: по фактической себестоимости или по плановой (нормативной) себестоимости;
- выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости турпродукта.

Себестоимость туристского продукта представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства и продажи туристского продукта материальных и иных ресурсов, а также других затрат на его производство и продажу.

Себестоимость турпродукта формируется как стоимость приобретенных туроператором прав на услуги поставщиков и дополнительные затраты, необходимые для продвижения и реализации туров, затрат на подготовку и освоение новых направлений и прочих.

Учет затрат на производство, продвижение и продажу туристского продукта ведется с целью:

- своевременного, полного и достоверного отражения затрат в бухгалтерском учете;
- контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Объектом калькулирования себестоимости для туристских организаций является отдельный туристский продукт. В себестоимость туристского продукта включаются затраты, непосредственно связанные с его производством, продвижением и продажей.

Затраты туристской организации по отношению к производственному процессу подразделяются:

- на производственные, т.е. связанные с производством туристского продукта;
- коммерческие, к которым относятся затраты, связанные с продвижением и продажей туристского продукта.

Затраты, образующие себестоимость туристского продукта, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам (п. 8 ПБУ 10/99):

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Туристским организациям в качестве типовой рекомендуется группировка производственных затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта, по следующим статьям затрат:

- затраты по приобретению прав на услуги сторонних организаций, используемые при производстве туристского продукта;
- затраты, связанные с деятельностью производственного персонала;
- затраты подразделений туристской организации, участвующих в производстве туристского продукта;
- накладные расходы.

В первую группу статей затрат включаются: расходы по размещению и проживанию, расходы по транспортному обслуживанию, расходы на страхование, на оформление виз, по экскурсионному обслуживанию и организации питания и прочие.

Ко второй группе относятся: материальные расходы, расходы на оплату труда персонала, занятого формированием турпродукта.

В третью группу включены затраты подразделений туроператора, участвующие в производстве турпродукта посредством выполнения отдельных видов работ, услуг.

Состав накладных расходов обширен. К ним могут быть отнесены расходы на оплату услуг связи, информационных и консультационных услуг, представительские расходы, расходы, связанные с управлением организацией.

К коммерческим расходам, связанным с продвижением и продажей туристского продукта, относятся:

- расходы, связанные с деятельностью точек реализации (турагентств) в качестве подразделений туристской организации;
- расходы на комиссионные, агентские и иные вознаграждения сторонним организациям (турагентствам), оказывающим туристской организации коммерческие услуги;
- расходы на оплату труда работников туристской организации, непосредственно занимающихся продвижением туристского продукта, а также страховые взносы;
- расходы на рекламу;
- расходы на организацию или участие в выставках, способствующих продвижению туристского продукта, и др.

Учет затрат на производство туристского продукта организуется, как правило, туристской организацией по позаказному методу.

Учет затрат на производство туристского продукта осуществляется на счете 20 «Основное производство» – применяемый самостоятельно, активный, ресурсный, имущественный, калькуляционный, производственный.

При этом к счету 20 могут быть открыты субсчета по направлениям туристской деятельности, осуществляемой туристской организацией (организация выездного туризма, организация приема туристов и т.п.), или видам туризма (водный, горный, пеший, детский туризм, культурно-познавательный, горнолыжный, круизный, экологический, деловой).

Аналитический учет затрат на производство туристского продукта ведется в разрезе отдельных заказов на производство туристского продукта или совокупностей таких заказов, являющихся объектами учета затрат.

Затраты, связанные с приобретением прав на туристские услуги, как правило, учитываются на счете 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами расчетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Учет затрат по приобретению прав на туристские услуги

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт оказанных услуг, гостиничный ваучер	Отражена стоимость услуг гостиниц, отелей и прочих мест проживания (питания)	20	60
2	Акт оказанных услуг	Отражены транспортные расходы по доставке туристов	20	60
3	Акт оказанных услуг, копия страхового полиса	Учтено обязательное страхование туристов	20	76
4	Акт оказанных услуг	Учтены затраты на экскурсионное обслуживание	20	60
5	Акт оказанных услуг, авансовый отчет	Отражены суммы консульских сборов, визового обслуживания и иных затрат, связанных с оформлением турпоездки	20	60, 76, 71

Учет затрат, связанных с деятельностью производственного персонала туроператора, представлен в табл. 2.2.

Таблица 2.2

Учет затрат, связанных с деятельностью производственного персонала

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Требование-накладная	Учтена стоимость расходных материалов	20	10
2	Лицевые счета, расчетная ведомость	Начислена заработная плата сотрудникам, формирующим стоимость турпродукта	20	70
3	Лицевые счета, расчетная ведомость	Начислена заработная плата сотрудникам, сопровождающим туры, гидам, переводчикам	20	70
4	Лицевые счета, расчетная ведомость	Начислено вознаграждение физическому лицу по договору возмездного оказания услуг	20	70
5	Расчет страховых взносов	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы, вознаграждения	20	69

У туроператора не исключены затраты подразделений, участвующих в формировании туристского продукта, например гостиниц, домов отдыха, мотелей, кемпингов. Их также следует учесть в себестоимости турпродукта, предварительно на счете 23 «Вспомогательные производства», после чего относят на счет 20, увеличивая себестоимость соответствующих турпродуктов. Стоимость их работ и услуг определяется из фактически сложившейся суммы затрат (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Учет затрат подразделений туроператора, участвующих в формировании туристского продукта

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Требование-накладная, лицевые счета, расчетная ведомость, ведомость амортизации и др.	Отражены затраты подразделений туроператора, участвующие в формировании турпродукта	23	10, 70, 69, 02 и др.
2	Бухгалтерская справка-расчет	Затраты подразделений включены в себестоимость турпродукта	20	23

Накладные расходы учитываются по туристской организации в целом на счете 26 «Общехозяйственные расходы». В табл. 2.4 представлены некоторые бухгалтерские записи по учету накладных расходов туроператора. Такие расходы относятся не к одному, а к нескольким видам деятельности и туристским продуктам и могут распределяться:

- пропорционально прямым затратам, отнесенным на объект учета;

- пропорционально сумме оплаты труда работников, прямо включаемой в затраты по объекту учета;
- пропорционально плановой себестоимости объектов учета.

Таблица 2.4

## Учет накладных расходов туроператора

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Лицевые счета, расчетная ведомость	Начислена заработная плата административно-управленческого персонала и других работников, непосредственно не связанных с обслуживанием туров	26	70
2	Расчет страховых взносов	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы	26	69
3	Бухгалтерская справка-расчет	Отражены платежи за аренду офисного помещения	26	76
4	Ведомость амортизации	Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов	26	02, 05
5	Авансовый отчет	Учтены командировочные, представительские расходы подотчетных лиц	26	71
6	Акт оказанных услуг	Учтены расходы на маркетинговые исследования, сертификацию услуг, взносы в ассоциацию «Объединение туроператоров в сфере выездного туризма «Турпомощь»	26	60

В конце отчетного периода (ежемесячно) туристские фирмы должны распределить общехозяйственные расходы между видами деятельности (например, туроператорской и турагентской), а внутри туроператорской деятельности – по объектам учета затрат (отдельным заказам на турпутевки, видам турпродуктов, дифференцированных по регионам, набору услуг и т.п.).

В зависимости от принятой туристской организацией учетной политики затраты, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», могут ежемесячно в полном объеме списываться непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

В том случае если наряду с продвижением и продажей туристского продукта собственного производства туристская организация осуществляет продвижение и продажу туристского продукта других туристских организаций и оказание прочих коммерческих услуг, в том числе агентские услуги по продаже авиабилетов, туристская организация выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности. При этом туристская организация должна обеспечить отдельный учет затрат по осуществляемым ею видам деятельности (туроператорской, посреднической).

В методических рекомендациях № 402 рекомендовано учет сформированных турпродуктов (турпакетов) вести на счете 43 «Готовая продукция». Однако в соответствии с Законом № 132-ФЗ под турпродуктом понимается не

право на тур, а сам комплекс туристских услуг. Это позволяет рассматривать туристский продукт в бухгалтерском учете как услугу, а не товар или имущественное право. Методика учета признания стоимости готового турпродукта представлена в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Учет списания стоимости сформированного турпродукта

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Бухгалтерская справка-расчет	Затраты отчетного периода включены в себестоимость готового турпродукта	90.2	20

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

*Учет затрат на ведение деятельности у турагента*

Расходы турагента как посредника в продвижении и реализации турпродукта отражаются на собирательно-распределительном 26-м счете «Общехозяйственные расходы». Данное право дано Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденной приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. Так, комиссионеры, агенты вправе использовать счет 26 для обобщения информации о расходах на ведение своей посреднической деятельности.

Расходы турагента списываются с кредита 26-го счета в дебет счета 90 «Продажи» (табл. 2.6).

Таблица 2.6

Учет затрат на ведение деятельности у турагента

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Лицевые счета, расчетная ведомость	Начислена заработная плата сотрудникам турагентства	26	70
2	Расчет страховых взносов	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды	26	69
3	Бухгалтерская справка-расчет	Начислена арендная плата за офисное помещение турагентства	26	76
4	Акт оказанных услуг	Отражена стоимость услуг связи	26	60
5	Требование-накладная	Отражены материальные расходы турагентства (канцелярские принадлежности, материалы на хозяйственные нужды и др.)	26	10
6	Авансовый отчет, отчет по представительским расходам	Включены в расходы представительские суммы и расходы подотчетных лиц	26	71
7	Акт оказанных услуг	Отражена стоимость рекламных услуг	26	60

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
8	Бухгалтерская справка-расчет	Признаны расходы турагентства в расходах по обычной деятельности	90.2	26

В учетной политике турагента должны быть как минимум обозначены следующие аспекты:

- порядок признания и учета доходов, расходов и финансовых результатов от посреднической деятельности;
- формы расчетов с туристами, туроператорами и другими контрагентами;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, связанных с туристской и прочей деятельностью.

### **2.3. Особенности продажи туристского продукта у туроператора и турагента**

Туристская деятельность в Российской Федерации подразумевает под собой туроператорскую и турагентскую деятельность, различие между которыми состоит в том, что туроператор формирует, продвигает и реализует туристский продукт, а турагент только продвигает и реализует его.

Согласно ст. 10 Закона № 132-ФЗ, реализация туристского продукта осуществляется на основании договора, заключаемого в письменной форме, в том числе в форме электронного документа, между туроператором и туристом или иным заказчиком либо между турагентом и туристом или иным заказчиком.

Итак, туроператор при реализации туристского продукта турагенту обязан заключить с ним договор, турагент, в свою очередь, при реализации туристского продукта туристу заключает договор с последним.

Указанный договор должен соответствовать законодательству РФ, в том числе законодательству о защите прав потребителей. На сегодняшний момент действует типовая форма договора, утвержденная приказом Ростуризма «Об утверждении типовых форм договора о реализации туристского продукта, заключаемого между туроператором и туристом и (или) иным заказчиком, и договора о реализации туристского продукта, заключаемого между турагентом и туристом и (или) иным заказчиком» от 27.11.2020 г. № 448-Пр-20.

К существенным условиям договора о реализации туристского продукта относятся:

- полное и сокращенное наименования, адрес (место нахождения), почтовый адрес и реестровый номер туроператора;
- размер финансового обеспечения ответственности туроператора, номер, дата и срок действия договора или договоров страхования ответственности туроператора или банковской гарантии или банковских гарантий, наименование, адрес, место нахождения организации, предоставившей финансовое обеспечение ответственности туроператора, в случае если фонд персональной ответственности туроператора не достиг максимального размера;

- сведения о туристе, а также об ином заказчике и его полномочиях (если турист не является заказчиком) в объеме, необходимом для реализации туристского продукта;
- общая цена туристского продукта в рублях;
- информация о потребительских свойствах туристского продукта: о программе пребывания, маршруте и об условиях путешествия, включая информацию о средствах размещения, об условиях проживания (месте нахождения средства размещения, его категории) и питания, услугах по перевозке туриста в стране (месте) временного пребывания, о наличии экскурсовода (гида), гида-переводчика, инструктора-проводника, а также о дополнительных услугах;
- права, обязанности и ответственность сторон;
- условия изменения и расторжения договора;
- сведения о порядке и сроках предъявления туристом или иным заказчиком претензий к туроператору в случае нарушения туроператором условий договора;
- информация о порядке и сроках предъявления туристом или иным заказчиком требований о выплате страхового возмещения по договору страхования ответственности туроператора либо требований об уплате денежной суммы по банковской гарантии, а также требований о возмещении реального ущерба туристу или иному заказчику за счет средств фонда персональной ответственности туроператора при условии, что денежных средств страховщика или гаранта для выплаты страхового возмещения по договору страхования ответственности туроператора или уплаты денежной суммы по банковской гарантии оказалось недостаточно в случае, если фонд персональной ответственности туроператора не достиг максимального размера;
- информация о порядке и сроках предъявления туристом или иным заказчиком требований о возмещении реального ущерба туристу или иному заказчику за счет средств фонда персональной ответственности туроператора в случае, если фонд персональной ответственности туроператора достиг максимального размера;
- условие выдачи туристу или иному заказчику, приобретающему услугу по перевозке, оказываемую туроператором отдельно либо в составе туристского продукта, электронного перевозочного документа (билета), подтверждающего право туриста на перевозку до пункта назначения и обратно либо по иному согласованному в договоре о реализации туристского продукта маршруту и оформленного на основании данных документа, удостоверяющего личность пассажира. Если договор о реализации туристского продукта заключен ранее чем за 24 часа до начала путешествия, то такой документ (билет) должен быть выдан туристу или иному заказчику не позднее чем за 24 часа до начала путешествия;
- условие выдачи туристу или иному заказчику, приобретающему у туроператора услугу по размещению в гостинице или ином средстве размещения отдельно либо в составе туристского продукта, документа о бронировании и получении места в гостинице или ином средстве размещения (ваучера) на условиях, согласованных с туристом или иным заказчиком в договоре о реализации туристского продукта.

Договор о реализации туристского продукта должен содержать также сведения о заключении в пользу туриста договора добровольного страхования, условиями которого предусмотрена обязанность страховщика осуществить оплату или возместить расходы на оплату медицинской помощи в экстренной и неотложной формах, оказанной туристу на территории страны временного пребывания при наступлении страхового случая в связи с получением травмы, отравлением, внезапным острым заболеванием или обострением хронического заболевания, включая медицинскую эвакуацию туриста в стране временного пребывания и из страны временного пребывания в страну постоянного проживания, или возвращения тела (останков) туриста из страны временного пребывания в страну постоянного проживания в соответствии с требованиями законодательства РФ и страны временного пребывания, либо сведения об отсутствии договора добровольного страхования.

В соответствии со ст. 10.3 Закона № 132-ФЗ договор о реализации туристского продукта, составленный в форме электронного документа, считается заключенным туристом и (или) иным заказчиком с момента оплаты туристом и (или) иным заказчиком туристского продукта. Этим подтверждается их согласие с условиями, содержащимися в предложенном туроператором, турагентом договоре о реализации туристского продукта.

Электронная путевка формируется на основании заключенного договора о реализации туристского продукта и является документом, содержащим основные данные о туристе или туристах и информацию об их путешествии. Форма электронной путевки утверждается уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

Сформированная электронная путевка размещается в единой информационной системе электронных путевок. При использовании электронной путевки турист и (или) иной заказчик вправе потребовать, а туроператор обязан выдать заверенную выписку из единой информационной системы электронных путевок, содержащую условия соответствующего договора о реализации туристского продукта.

Для учета электронных путевок туроператором ведется реестр электронных путевок туроператора. Требования к реестру электронных путевок туроператора утверждаются уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

Между участниками туристской деятельности (турагентами и туроператорами) возможно заключение различных посреднических договоров. Гражданское законодательство различает три типа договоров посредничества: договор комиссии, договор поручения и агентский договор.

Основное отличие посреднических договоров друг от друга заключается в том, от чьего имени (турагента или туроператора) осуществляется продажа турпродукта. Роли турагентов и туроператоров в разрезе посреднических договоров представлены в табл. 2.7.

Роли сторон посреднических договоров

Вид посреднического договора	Туроператорская деятельность	Турагентская деятельность
Договор комиссии	Комитент	Комиссионер
Договор поручения	Доверитель	Поверенный
Агентский договор	Принципал	Агент

Одним из самых распространенных гражданско-правовых соглашений, заключаемых при осуществлении предпринимательской деятельности, является договор комиссии.

Осуществление договора комиссии регулируется гл. 51 «Комиссия» ГК РФ. Определение договора комиссии дано в ст. 990 ГК РФ: «В соответствии с договором комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению иной стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента».

Особенности применения комиссионного договора турагентом:

1. Турагент действует в соответствии с указаниями туроператора и по его поручению. Согласно п. 1 ст. 995 ГК РФ, туроператор может предоставить турагенту право отступать от указаний туроператора без предварительного запроса. В этом случае турагент обязан в разумные сроки сообщить туроператору о допущенных отступлениях. Согласно положениям о договоре комиссии, турагент должен выполнить принятое на себя поручение на наиболее выгодных для туроператора условиях и в соответствии с его указаниями.

2. Турагент от своего имени заключает сделки с третьими лицами, он приобретает права и обязанности по сделке, совершенной с третьим лицом, поэтому все документы по сделке оформляются на турагента.

3. Договор между туроператором и турагентом направлен на предоставление только одного вида услуг. Если в договоре предусмотрено, что турагент оказывает дополнительные услуги собственными силами, то такой договор будет являться смешанным договором.

4. Поступившие к турагенту от туроператора туристские продукты являются собственностью туроператора. Турагент распоряжается туристскими путевками, но не является их собственником. Право собственности на турпутевки в момент продажи переходит от туроператора к покупателю.

5. Турагент совершает сделки за счет туроператора. У комиссионера нет права на возмещение расходов на хранение находящегося у него имущества комитента, если в законе или договоре комиссии не установлено иное. Помимо комиссионного вознаграждения, туроператор обязан возместить турагенту израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

6. Турагент оказывает услуги туроператору за вознаграждение согласно договору комиссии. Согласно п. 1 ст. 991 ГК РФ, «комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя

ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии».

Согласно гражданскому законодательству РФ, существует два возможных способа исполнения договора турагентом:

- исполнение договора комиссии с участием в расчетах турагента;
- исполнение договора комиссии без участия в расчетах турагента.

В исполнении договора комиссии с участием в расчетах турагента последний имеет право удержать комиссионные из всех поступающих к нему сумм, предназначенных для туроператора, в исполнении договора комиссии. При поступлении от покупателя денежных средств за приобретенные туристские путевки турагент получает право удержать положенную ему сумму комиссионного вознаграждения (и возмещаемые расходы).

В случае исполнения договора комиссии без участия в расчетах турагента туроператор оплачивает комиссионное вознаграждение отдельно непосредственно со своего расчетного счета или из кассы. После исполнения поручения по договору комиссии турагенту необходимо предоставить туроператору отчет и передать полученное по договору комиссии.

Форма отчетности ни гражданским, ни каким-либо иным законодательством на сегодняшний день не установлена, следовательно, турагент вправе составлять данный отчет в произвольном виде.

В рамках посреднических операций между туроператором и турагентом может быть заключен договор поручения.

Правовые особенности договора поручения установлены гл. 49 «Поручение» ГК РФ. В договоре поручения у одной стороны (поверенного) появляется обязанность совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. У доверителя возникают права и обязанности по сделке, совершенной поверенным.

Договор возможно заключить с указанием срока, в течение которого поверенный может действовать от имени доверителя.

На основании договора поручения турагент от имени и за счет туроператора обязуется совершить определенные действия.

Правовую составляющую договора поручения нужно рассматривать, руководствуясь правилами гл. 10 ГК РФ «Представительство. Доверенность». Выдача туроператором турагенту доверенности на совершение действий, обусловленных договором поручения, является главным условием того, чтобы договор поручения состоялся. Если турагент предъявит соответствующую доверенность, то он может быть признан третьими лицами как уполномоченный представитель туроператора. Такая доверенность должна быть оформлена в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

Туроператор обязан начислить турагенту вознаграждение за оказанные услуги по договору поручения. Акт об оказании услуг, подписываемый между туроператором и турагентом, может служить фактом подтверждения оказания услуги.

Законодательством установлено, что права и обязанности по договору поручения возникают непосредственно у туроператора, а турагент действует от имени собственника и за его счет. Из этого следует, что для туроператора любая сделка, заключенная турагентом с третьим лицом, является обычной. Расчеты по договору поручения ведутся через туроператора, данный факт определяет порядок ведения бухгалтерского учета по договору поручения.

Правовые особенности агентских договоров установлены гл. 52 «Агентирование» ГК РФ.

Определение агентского договора дает ст. 1005 ГК РФ: «Агент приобретает права и становится обязанным по сделке, совершенной им с третьим лицом от своего имени за счет принципала, хотя принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки».

Турагент и туроператор выступают сторонами по агентскому договору.

Турагент обязуется за вознаграждение совершать по поручению туроператора юридические и иные действия от своего имени и за счет туроператора либо не от своего имени, но за счет туроператора.

В зависимости от того, как заключен агентский договор, различаются права и обязанности сторон. По сделке, совершенной турагентом с третьим лицом от имени и за счет туроператора, права и обязанности непосредственно возникают непосредственно у туроператора. Если агентское соглашение сделано по схеме договора поручения, то к нему, как и к договору поручения, применяются общие нормы о представительстве (гл. 10 «Представительство. Доверенность» ГК РФ).

Агентский договор представляет собой форму посреднического договора с элементами комиссионного договора и договора поручения.

Уплата туроператором турагенту вознаграждения определена в агентском договоре. Как договор комиссии, агентский договор предполагается возмездным, и туроператор обязан уплатить вознаграждение, даже если положение об оплате в договоре не присутствует.

Турагент приобретает права и становится обязанным по сделке, совершенной им с третьим лицом от своего имени и за счет туроператора.

В таком случае к вытекающим из агентского договора отношениям применяются правила договора комиссии.

На практике самым распространенным вариантом посреднических отношений между туроператором и турагентом является агентский договор, так как по сравнению с договором комиссии и поручения он обладает самым широким предметом договора и позволяет турагенту совершать не только юридические, но и фактические действия в интересах туроператора, обойтись без которых в туристической отрасли невозможно.

Обязательства по договору комиссии, договору поручения и агентскому договору представлены в табл. 2.8.

Порядок заполнения счета 90 «Продажи» у туроператора имеет свои особенности. Так, состав доходов, отражаемых по кредиту счета, включает стоимость сформированного турпродукта, включая НДС, начисленный на стоимость сформированного турпродукта. По дебету счета 90 отражаются харак-

терные для туроператора следующие виды расходов, которые также имеют отличия от расходов турагентов:

- себестоимость сформированного турпродукта;
- стоимость нереализованных имущественных прав, приобретенных для формирования турпродукта (затраты на проживание, питание, трансфер) – со счета 97;
- расходы, включающие: задолженность туроператора на сумму дополнительной выгоды турагента; задолженность туроператора на сумму вознаграждения турагента в виде бонуса (призовые агентские), на уплату налогов и сборов, начисленных в соответствии с законодательством Российской Федерации; сертификация и лицензирование; заработная плата аппарата управления туристской организации с отчислениями во внебюджетные фонды; аренда офиса; командировочные расходы; представительские расходы; маркетинговые услуги; страхование риска ответственности туроператора.

Таблица 2.8

**Обязательства по договору комиссии, договору поручения  
и агентскому договору**

Вид договора	Стороны договора	Обязательства по договору
Агентский договор	Турагент	По поручению туроператора может совершать юридические и иные действия от своего имени либо от имени туроператора
	Туроператор	Возмещает турагенту суммы, израсходованные им на исполнение агентского договора
Договор поручения	Турагент	Совершать от имени и за счет туроператора юридические действия
	Туроператор	Оплатить (возместить) расходы турагента, понесенные в связи с исполнением поручения, выплатив ему вознаграждение
Договор комиссии	Турагент	По поручению туроператора совершает одну или несколько сделок от своего имени, но за счет туроператора
	Туроператор	Возмещает турагенту израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы, выплачивает комиссионное вознаграждение

Учет расчетов туроператора с турагентом в рамках посреднических договоров рекомендуется вести в соответствии с рабочим планом счетов на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому целесообразно открыть следующие субсчета:

- 76-5 «Расчеты с турагентом за проданные туры»;
- 76-6 «Расчеты с турагентом по сумме вознаграждения».

Методика учета продажи турпродуктов у туроператора зависит от участия в расчетах турагента. В табл. 2.9 представлены бухгалтерские записи у туроператора с участием и без участия турагента в расчетах.

Таблица 2.9

**Учет продажи турпродуктов у туроператора с участием и без участия турагента  
в расчетах**

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
С участием турагента в расчетах				
1	Бухгалтерская справка-расчет	Переданы турпродукты на реализацию	45	20
2	Извещение комиссионера (отчет агента)	Признана выручка за проданные туры	76.5	90.1
3	Счет-фактура	Начислен НДС со стоимости проданных туров	90.3	68
4	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость проданных турпродуктов	90.2	45
5	Извещение комиссионера (отчет агента)	Начислено вознаграждение турагенту	44	76.6
6	Счет-фактура	Отражен НДС по посредническому вознаграждению	19	76.6
7	Бухгалтерская справка-расчет	Произведен зачет суммы посреднического вознаграждения в уменьшение дебиторской задолженности за проданные туры	76.6	76.5
8	Выписка банка из расчетного счета	Получены денежные средства от турагента за вычетом посреднического вознаграждения	51	76.5
Без участия турагента в расчетах				
9	Бухгалтерская справка-расчет	Переданы турпродукты на реализацию	45	20
10	Извещение комиссионера (отчет агента)	Признана выручка за проданные турпродукты	62	90.1
11	Счет-фактура	Начислен НДС со стоимости проданных туров	90.3	68
12	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость проданных турпродуктов	90.2	45
13	Извещение комиссионера (отчет агента)	Начислено вознаграждение турагенту	44	76.6
14	Счет-фактура	Отражен НДС по посредническому вознаграждению	19	76.6
15	Выписка банка из расчетного счета (приходный кассовый ордер)	Зачислены денежные средства от туристов	51 (50)	62
16	Выписка банка из расчетного счета	Перечислено посредническое вознаграждение турагенту	76.6	51

Порядок ведения учета посреднических операций у турагента зависит от следующего условия: от какого имени турагент реализует турпродукты туроператора – от своего или туроператора.

Существует ряд особенностей, которые турагент должен учитывать при отражении доходов и расходов в рамках посреднических договоров:

– основные правовые (договоры о реализации турпродуктов) и первичные (акты, накладные, счета-фактуры, универсальные передаточные документы) документы выписываются от имени турагента, действующего за счет туроператора;

– турпродукты, полученные от туроператора, учитываются турагентом на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию»;

– переход права собственности на турпродукт от туроператора к туристу определяет момент признания посреднической услуги выполненной, что подтверждается отчетом. Турагент формирует отчет для туроператора и тем самым извещает его о продаже туров и начислении посреднического вознаграждения. В учете турагента при составлении отчета формируется выручка в сумме посреднического вознаграждения;

– доходом турагента может быть не только сумма посреднического вознаграждения, но и сумма дополнительной выгоды в случае продажи на более выгодных условиях, а также вознаграждение турагента в виде бонуса (призовые агентские), равное стоимости бесплатно получаемого турпродукта;

– турагент может участвовать в расчетах и не принимать участия в расчетах.

Учет доходов от оказания посреднических услуг ведется турагентом-посредником в соответствии с нормами федерального стандарта ПБУ 9/99 «Доходы организации». Учет расходов регламентируется ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Для турагента доходом от обычных видов деятельности признается выручка от оказания посреднических услуг в виде процента от стоимости проданных туров, которая признается в учете на дату утверждения отчета туроператором. Расходом от обычных видов деятельности у турагента является себестоимость оказанных услуг и НДС с вознаграждения, если агент применяет общую систему налогообложения.

Учет расчетов турагента с туроператором в рамках посреднических договоров рекомендуется вести в соответствии с рабочим планом счетов на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому целесообразно открыть следующие субсчета:

– 76-5 «Расчеты с туроператором за проданные туры»;

– 76-6 «Расчеты с туроператором по сумме вознаграждения».

Методика учета продажи турпродуктов и отражения посреднического вознаграждения у турагента зависит от его участия в расчетах. В табл. 2.10 представлены бухгалтерские записи у турагента с участием и без его участия в расчетах.

Таблица 2.10

Учет продажи турпродуктов у турагента с участием и без его участия  
в расчетах

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
С участием турагента в расчетах				
1	Бухгалтерская справка-расчет	Учтены полученные от туроператора турпродукты	004	

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Извещение комиссионера (отчет агента)	Отражена задолженность туроператору за проданные туры	62	76.5
3	Бухгалтерская справка-расчет	Списана стоимость проданных турпродуктов		004
4	Отчет агента	Отражена выручка от посреднических операций по агентскому договору (начислено вознаграждение)	76.6	90.1
5	Счет-фактура	Начислен НДС с суммы вознаграждения	90.3	68
6	Бухгалтерская справка-расчет	Списаны расходы турагента	90.2	26
7	Выписка банка из расчетного счета (приходный кассовый ордер)	Зачислены денежные средства от туристов	51 (50)	62
8	Бухгалтерская справка-расчет	Произведен зачет суммы посреднического вознаграждения в уменьшение кредиторской задолженности перед туроператором за проданные туры	76.5	76.6
9	Выписка банка из расчетного счета	Перечислены денежные средства туроператору за проданные туры за вычетом посреднического вознаграждения	76.5	51
<i>Без участия турагента в расчетах</i>				
10	Бухгалтерская справка-расчет	Учены полученные от туроператора турпродукты	004	
11	Отчет агента	Отражена выручка от посреднических операций по агентскому договору (начислено вознаграждение)	76.6	90.1
12	Счет-фактура	Начислен НДС с суммы вознаграждения	90.3	68
13	Бухгалтерская справка-расчет	Списаны расходы турагента	90.2	26
14	Бухгалтерская справка-расчет	Списана стоимость проданных турпродуктов		004
15	Выписка банка из расчетного счета	Зачислено посредническое вознаграждение от туроператора	51	76.6

После получения турпродуктов от туроператора (операция № 10 из табл. 2.10) посредник выставляет счет от имени туроператора и отражает его в аналитическом учете.

Для автоматизации учета в туристской деятельности может быть использовано специфичное программное обеспечение, ориентированное на особенности учета в сфере туризма. Например, для организации и ведения учета (в том числе подсистемы управленческого учета) существует конфигурация «1С: Предприятие 8. Турагентство».

## 2.4. Контрольные вопросы и задачи

### Контрольные вопросы

1. Нормативное регулирование туристской деятельности в РФ.
2. Нормативное регулирование учета туристской деятельности.
3. Компоненты туристского рынка.
4. Туроператорская и турагентская деятельность.
5. Учет затрат у туроператора на формирование турпродукта.
6. Учет расходов турагента по посреднической деятельности.
7. Особенности продажи турпродуктов через посреднические договоры.
8. Документальное оформление учета продажи турпродуктов.
9. Учет продажи турпродуктов у туроператора.
10. Учет продажи турпродуктов у турагента.

### Задачи

#### Задача 2.1

*Исходные данные.* Турагентство оказывает туристские услуги внутреннего туризма на Байкале. Исходные данные по показателям деятельности представлены в табл. 2.11. Учетной политикой предусмотрено списание общехозяйственных расходов в полной сумме на себестоимость проданных турпродуктов. Турагентство применяет упрощенную систему налогообложения с налоговой базой «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Таблица 2.11

Аналитические данные доходов и расходов от продажи турпродуктов  
за отчетный год, тыс. р.

Месяц	Выручка	Прямые затраты	Накладные расходы
Январь	324	79	272
Февраль	—	66	251
Март	824	402	370
Апрель	—	69	52
Май	1 458	342	953
Июнь	16 539	14 641	1 435
Июль	20 123	15 549	3 056
Август	20 360	14 951	2 807
Сентябрь	14 543	12 896	1 376
Октябрь	886	690	246
Ноябрь	1 006	427	788
Декабрь	—	877	311

*Задание:*

1. Рассчитать маржинальный доход турагентства за каждый месяц, сформулировать выводы и дать рекомендации.

2. Предложить состав прямых расходов (затрат по приобретению прав на услуги сторонних организаций, используемые при производстве туристского продукта) и накладных расходов турагентства.

3. Выявить финансовый результат от продажи турпродуктов за год.

4. Составить журнал хозяйственных операций за год.

5. Рассчитать сумму единого налога при применении упрощенной системы налогообложения за налоговый период.

6. Определить плановую ставку распределения общехозяйственных расходов (коэффициент поглощения), если учетной политикой с нового года предусмотрена база распределения – прямые затраты.

7. С учетом коэффициента поглощения определить возможный финансовый результат за отчетный год.

8. Провести трендовый анализ ожидаемой выручки и совокупных затрат на январь следующего года.

### **Задача 2.2**

*Исходные данные.* Туроператор организует отдых на море. В состав тура входит проезд до места отдыха, проживание в отеле, трехразовое питание, морская экскурсия на катере и рыбалка. Тур формируется на группу из 20 чел. на семь дней. Прямые затраты по туру:

- 140 000 р. – затраты на проживание группы в гостинице;
- 100 000 р. – затраты на трансфер;
- 140 000 р. – стоимость питания;
- 20 000 р. – расходы на аренду катера;
- 5 000 р. – расходы на аренду оборудования для рыбалки;
- 40 000 р. – зарплата менеджеров, организующих тур, и сопровождающего;
- ? р. – страховые взносы.

Накладные расходы:

- 3 000 р. – материальные затраты;
- 40 000 р. – зарплата административного персонала;
- ? р. – страховые взносы;
- 40 000 р. – стоимость аренды офиса;
- 1 000 р. – оплата услуг связи;
- 2 000 р. – прочие расходы.

*Задание:* рассчитать производственную себестоимость тура и отразить бухгалтерские записи.

### **Задача 2.3**

*Исходные данные.* Туроператор организует тур на посещение музея, старинного монастыря и замка. Затраты на тур для 40 чел. составляют:

- трансфер – 80 000 р.;
- входной билет в музей – 10 000 р.;
- услуги гида во время экскурсии – 10 000 р.;
- посещение монастыря – 10 000 р.;

- входной билет в замок – 10 000 р.;

Накладные расходы составляют 20 % от суммы прямых затрат на тур.  
Расходы на рекламу – 8 500 р.

*Задание:* рассчитать производственную себестоимость тура, составить калькуляцию на человека и отразить бухгалтерские записи.

#### **Задача 2.4**

*Исходные данные.* Туроператор организует тур в горы под открытым небом. Затраты на тур для 10 чел. на семь дней составили:

- расходы на ГСМ – 11 200 р.;
- аренда джипа – 30 000 р.;
- аренда автобуса – 5 000 р.;
- аренда палаток – 5 000 р.;
- услуги гостевого дома (две ночи) – 14 000 р.;
- аренда походного снаряжения – 3 500 р.;
- заработная плата водителя – 6 000 р., страховые взносы – ?;
- заработная плата экскурсовода – 7 000 р., страховые взносы – ?;
- экскурсии – 8 000 р.;
- страховка – 1 000 р.;
- расходы на питание – 40 000 р.

Косвенные расходы за отчетный месяц:

- аренда офиса – 30 000 р.;
- заработная плата АУП – 50 000 р., страховые взносы – ?;
- услуги связи – 2 000 р.;
- прочие управленческие расходы – 15 400 р.

Накладные расходы туроператора в соответствии с учетной политикой списываются на себестоимость проданных туров.

*Задание:* рассчитать производственную себестоимость тура и отразить бухгалтерские записи.

#### **Задача 2.5**

*Исходные данные.* Туроператор формирует и реализует тур в Красную Поляну. Расходы на тур на человека составляют:

- авиабилет Иркутск – Сочи – Иркутск («Аэрофлот») – 22 800 р.;
- гостиница «Отель 28», Роза Хутор, восемь ночей – 28 000 р.;
- трансфер аэропорт – Роза Хутор («Яндекс-Такси») – 1 200 р.;
- Трансфер Роза Хутор – Аэропорт («Яндекс-Такси») – 1 200 р.;
- питание три раза, восемь дней – 24 000 р.;
- ски-пасс «6 из 8» дней, Роза Хутор – 10 600 р.

Заработная плата менеджеров, организующих тур, – 5 % от суммы расходов на тур. Страховые взносы – ? р. Накладные расходы за месяц составили 260 000 р. Всего сформировано десять туров.

*Задание:* рассчитать производственную себестоимость тура и отразить бухгалтерские записи.

### **Задача 2.6**

*Исходные данные.* Расходы туроператора за отчетный месяц составили:

- затраты на приобретение прав на услуги сторонних организаций, используемые при производстве туристского продукта, – 270 000 р.;
- аренда помещения – 50 000 р.;
- услуги Интернета – 3 000 р.;
- оплата системы онлайн-бронирования и поиска туров – 5 000 р.;
- вода (кулер) – 500 р.;
- канцелярские принадлежности – 2 500 р.;
- заработная плата АУП – 80 000 р.;
- страховые взносы – ?;
- заработная плата менеджеров, формирующих тур, – 40 000 р.;
- страховые взносы – ?;
- реклама в Интернете – 15 000 р.;
- реклама в прессе – 15 000 р.

За отчетный месяц населению продано 20 туров по цене 35 000 р.

*Задание:* определить финансовый результат от продажи туров, если накладные расходы списываются в себестоимость проданных туров полностью, и отразить бухгалтерские записи.

### **Задача 2.7**

*Исходные данные.* Туроператор заказал юридическому лицу осуществить опрос граждан о том, как они планируют провести свой отпуск. Стоимость этих услуг составила 30 000 р., в том числе НДС 20 %.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 2.8**

*Исходные данные.* Туроператор приобретает страховые полисы для туристов. Полисы оплачены туристами наличными в сумме 300 000 р. Заработная плата сотрудника, занимающегося оформлением страховых полисов, составляет 20 000 р., страховые взносы – ? р. Посредническое вознаграждение турфирме от страховой организации за реализацию полисов составляет 10 % от суммы проданных полисов. Денежные средства перечислены страховой компании за вычетом посреднического вознаграждения.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 2.9**

*Исходные данные.* В стоимость турпродукта в учете туроператора включены затраты на экскурсионное сопровождение. С российским экскурсионным бюро заключен договор на услуги гида-переводчика в сумме 900 000 р. Иностранному бюро перечислен аванс в размере 5 000 долл. На дату перечисления денежных средств курс доллара составляет 61,60 р., на дату получения инвойса от иностранного экскурсионного бюро – 61,20 р. Также заключен договор с гидом как физическим лицом, сумма вознаграждения составляет 100 000 р.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 2.10**

*Исходные данные.* Турфирмой получена предоплата от туристов наличными за содействие в оформление виз в сумме 6 000 р. Выданы денежные средства под отчет менеджеру, на которого оформлены доверенности туристов на получение виз, для погашения задолженности перед консульством по консульским сборам – 5 000 р. Отражена выручка от продажи посреднических услуг за содействие в оформление визы в сумме 6 000 р. Турфирма применяет упрощенную систему налогообложения.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 2.11**

*Исходные данные.* В мае туроператор передал на реализацию турагенту, действующему от своего имени, 20 путевок стоимостью 50 000 р. за каждую путевку. Агентским договором предусмотрено, что турагент участвует в расчетах между туроператором и покупателями путевок, агентское вознаграждение составляет 5 % от стоимости реализованных путевок (в том числе НДС) и удерживается им из денежных средств, полученных от туристов.

В соответствии с условиями заключенного договора турагент обязан в течение трех дней начиная с даты реализации представить туроператору отчет, а также перечислить выручку, полученную от покупателей, за вычетом своего вознаграждения. В июне турагент реализовал все турпутевки частным лицам. Себестоимость турпродукта у туроператора составляет 410 000 р.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи в учете турагента и туроператора, указав первичные документы.

### **Задача 2.12**

*Исходные данные.* Турагент, осуществляя посредническую деятельность, полученные от туроператора путевки учитывает за балансом по согласованной в договоре цене. Поступления денежных средств в пользу туроператора в составе выручки от реализации у турагента не отражаются, а учитываются в составе кредиторской задолженности перед туроператором. Собственные расходы, связанные с реализацией 25 туристских путевок на Черноморское побережье в санаторий, у турагента составили: заработная плата менеджеров по продажам – 80 000 р., страховые взносы с заработной платы – ? р., аренда офиса – 25 000 р., в том числе НДС, материальные расходы – 5 500 р., расходы по участию в выставках – 5 000 р., амортизация основных средств – 2 500 р.

Получено от туристов за все путевки 1 800 000 р. Агентское вознаграждение – 10 % от стоимости туристского продукта. Туроператору деньги перечислены за вычетом агентского вознаграждения.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи в учете турагента, указав первичные документы и определив финансовый результат.

### **Задача 2.13**

*Исходные данные.* Турагент, осуществляя посредническую деятельность, полученные от туроператора турпутевки учитывает за балансом по согласован-

ной в договоре цене. Все полученные денежные средства турагент перечисляет туроператору, от которого в дальнейшем получает агентское вознаграждение.

Продана туристская путевка стоимостью 150 000 р. Агентское вознаграждение – 10 % от стоимости туристского продукта. Турагент применяет упрощенную систему налогообложения. Объектом налогообложения являются доходы (налоговая ставка – 6 %).

*Задание:* отразить бухгалтерские записи в учете турагента, указав первичные документы, определив финансовый результат, начислив единый налог при применении УСН.

### **Задача 2.14**

*Исходные данные.* Турагент по агентскому соглашению продает путевки туроператора, цена которых установлена в у.е. Договором предусмотрено, что 1 у.е. приравнена к 1 евро по официальному курсу ЦБ РФ. Агентское вознаграждение турагента составляет 10 % от стоимости проданных путевок в у.е. (плюс НДС 20 %) и выплачивается в течение пяти дней после утверждения отчета туроператором. За день турагентом реализовано путевок общей стоимостью 5 000 у.е., деньги туроператору переведены на следующий день после продажи путевок.

Курс евро (условно) составил:

- на дату продажи путевок – 68,25 р. за евро;
- на дату перечисления денег туроператору – 67,03 р. за евро;
- на дату перечисления агентского вознаграждения – 66,57 р. за евро.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи в учете турагента, указав первичные документы, на дату: продажи путевок туристам, перечисления денег туроператору, утверждения отчета туроператором, получения вознаграждения от туроператора.

### **Задача 2.15**

*Исходные данные.* Туристический продукт оплачен туристом на условиях его 100%-ной предоплаты – 80 000 р. Расходы по проживанию в гостинице с питанием оплачены полностью туроператором в размере 40 000 р., в том числе НДС. Стоимость авиабилетов без НДС, приобретенных туристической организацией, составляет 10 000 р., НДС 10 %. Включены в затраты по организации тура расходы на страхование туриста – 300 р. Отнесены на увеличение затрат по формированию тура собственные расходы туристической организации (амортизация основных средств, расходы на материалы, оплата труда персонала, страховые взносы и т.п.) – 8 000 р.

Турист отказался от тура за день до его выполнения, к моменту отказа туриста туристической организацией оплачены все расходы, связанные с формированием тура. За отказ от услуг с туристической организации гостиницей удержана часть стоимости проживания с питанием – 10 %. За отказ от перелета с туристической организации удержана авиаперевозчиком часть стоимости авиабилетов – 5 %. В акте, предъявленном туристу, перечислены все расходы туристической организации по выполнению ею договора на реализацию тури-

стического продукта, и турист возмещает убытки от тура в размере 50 % от величины затрат.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи при аннулировании туристической поездки, указав первичные документы.

### **3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ГОСТИНИЧНОГО ХОЗЯЙСТВА**

#### **Целевая установка**

Рассмотреть виды гостиничных услуг, выделить особенности учета затрат и доходов в сфере оказания гостиничных услуг.

#### **Нормативно-правовые акты**

1. Об основах туристской деятельности в Российской Федерации : федер. закон РФ от 24.11.1996 г. № 132-ФЗ.

2. Правила предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 18.11.2020 г. № 1853.

3. Расходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

4. Доходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

5. Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства : постановление Госстроя РФ от 23.02.1999 г. № 9.

6. Положение о классификации гостиниц : постановление Правительства РФ от 18.11.2020 г. № 1860.

#### **3.1. Понятие гостиниц и виды гостиничных услуг**

Современные гостиницы – это сложные многофункциональные организации, оказывающие целый комплекс разносторонних услуг. Они могут включать бары и рестораны, тренажерные залы и сауны, камеры хранения, прачечные и химчистки, экскурсионные бюро и т.д.

Все гостиницы руководствуются Правилами предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации. Они утверждены постановлением Правительства РФ от 18.11.2020 г. № 1853.

Понятия «гостиница» и «гостиничные услуги» необходимо использовать в значении, определенном в федеральном законе «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» от 24.11.1996 г. № 132-ФЗ.

Гостиница – средство размещения, в котором предоставляются гостиничные услуги и которое относится к одному из видов гостиниц, предусмотренных положением о классификации гостиниц, утвержденным Правительством РФ.

К гостиницам не относятся средства размещения, используемые для осуществления основной деятельности организаций отдыха и оздоровления детей, медицинских организаций, организаций социального обслуживания, физкультурно-спортивных организаций, централизованных религиозных организаций и (или) религиозных организаций, входящих в их структуру.

Гостиничные услуги – комплекс услуг по предоставлению физическим лицам средства размещения и иных услуг, предусмотренных Правилами предоставления гостиничных услуг в РФ, утвержденными Правительством Россий-

ской Федерации, которые предоставляются индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами.

Классификация гостиниц – отнесение гостиниц к определенным категориям, установленным Положением о классификации гостиниц, утвержденным Правительством РФ, на основании оценки соответствия гостиниц и предоставляемых в них гостиничных услуг требованиям, установленным этим положением.

В настоящее время существуют следующие виды гостиниц (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Виды гостиниц в РФ

Наименование	Определение
Городская гостиница (отель)	Вид гостиниц, расположенных в городе
Гостиница, расположенная в здании, являющемся объектом культурного наследия (или) выявленным объектом культурного наследия, и (или) объектом, составляющим предмет охраны исторического поселения	Вид гостиниц, имеющих в силу этого ограничение при проведении реставрации и ремонтных работ
Курортный отель, санаторий, дом отдыха, центр отдыха, пансионат	Вид гостиниц, которые расположены в лечебно-оздоровительных местностях или на курортах, оказывающих помимо гостиничных услуг комплекс дополнительных услуг оздоровительного характера, в том числе с использованием лечебных природных ресурсов
Апарт-отель	Вид гостиниц, номерной фонд которых состоит из номеров категорий «студия» и «апартамент»
Мотель	Вид гостиниц, размещенных в границах полосы отвода автомобильной дороги или придорожных полос автомобильных дорог, с автостоянкой, вход в номера которых может быть осуществлен с улицы (с места парковки автомобиля)
Комплекс апартаментов	Вид гостиниц, расположенных в одном или нескольких зданиях (корпусах, строениях), объединенных одной территорией, или в части здания, с номерным фондом, состоящим из номеров различных категорий с кухонным оборудованием и санузелом (душ и (или) ванная, туалет)
Хостел	Вид гостиниц, включающих в себя номера различных категорий, в том числе многоместные номера (но не более 12 мест в одном номере), с возможностью предоставления проживающим как номера целиком, так и отдельных мест, помещения для совместного использования гостями (гостиные, холлы, комнаты для приема пищи и т.п.), общая суммарная площадь которых составляет не менее 25 % общей суммарной площади номеров, санитарные объекты, расположенные, как правило, за пределами номера, и предоставляющих услуги питания с ограниченным выбором блюд и (или) кухонное оборудование, а также по возможности дополнительные услуги
Загородный отель, туристская база, база отдыха	Вид гостиниц, расположенных в сельской, горной местности, в лесу, на берегу водоема, не относящихся к лечебно-оздоровительным местностям или курортам

Предоставление гостиничных услуг допускается только при наличии свидетельства о присвоении гостинице определенной категории, предусмотренной Положением о классификации гостиниц.

Оказание услуг гостиницами производится в соответствии с Правилами предоставления гостиничных услуг в РФ. За определенные условия размещения (одно-, двух-, трехместное) в определенной категории номеров (стандартный, полулюкс, люкс, апартаменты) гостиницы устанавливают в прейскуранте базовые цены.

Гостиницы разных категорий включают в стоимость проживания различный набор услуг. Этот набор определяется требованиями, установленными стандартами для соответствующей категории гостиниц. Одни и те же услуги для гостиниц одной категории являются дополнительными, а для гостиниц другой категории – обязательными, стоимость которых они могут включить в стоимость проживания. Например, услуги по предоставлению номеров и бронирование – обязательные. Дополнительными услугами могут быть услуги тренажерного зала, бассейна, сауны, прачечной и т.п.

Гостиница вправе осуществлять бронирование (рис. 3.1) в любой форме:

- путем составления документа, подписанного двумя сторонами;
- путем принятия заявки на бронирование посредством почтовой, телефонной, интернет-связи (например, через сайты [booking.com](http://booking.com), [airbnb.com](http://airbnb.com), [travel-line.ru](http://travel-line.ru)) и иной связи, позволяющей установить, что заявка исходит от потребителя или заказчика. Форма заявки устанавливается исполнителем.

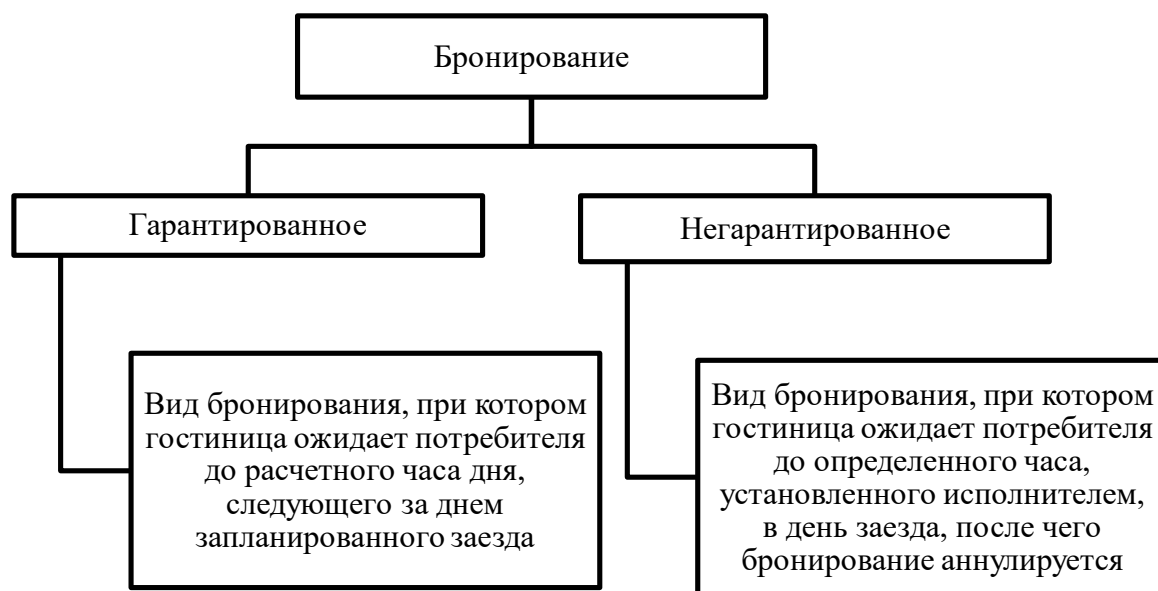


Рис. 3.1. Виды услуги бронирования

При гарантированном бронировании в случае несвоевременного отказа от бронирования, опоздания или незаезда потребителя с него или с заказчика взимается плата за фактический простой номера (места в номере), но не более чем за сутки. При опоздании более чем на сутки гарантированное бронирование аннулируется.

Кроме стоимости услуги бронирования, с гостя может быть взыскана плата за простой номера (если в гостинице применяется форма гарантированного бронирования). При этом плата за простой номера является штрафной санкцией.

Основанием для предоставления услуги гостиницы выступает договор, заключенный между предприятием гостиничного бизнеса и получателем – лицом либо организацией. В документах на оплату, акте производится ссылка на договор. Документ должен содержать обязательные реквизиты обеих сторон.

Договор об оказании гостиничных услуг заключается при предъявлении потребителем документа, удостоверяющего его личность, оформленного в установленном порядке. Договор должен содержать:

- наименование исполнителя-гостиницы (для ИП – фамилию, имя, отчество (если имеется), сведения о государственной регистрации);
- сведения о заказчике (потребителе) (наименование и сведения о государственной регистрации юридического лица или фамилию, имя, отчество (при наличии) физического лица и сведения о документе, удостоверяющем его личность, оформленном в установленном порядке);
- сведения о предоставляемом номере (месте в номере);
- цену номера (места в номере);
- период проживания в гостинице;
- иные необходимые сведения (по усмотрению исполнителя).

Акт о получении клиентом услуги составлять необязательно, поскольку услуга потребляется прямо в процессе ее оказания. Подтверждением факта оказания услуги может быть, например, запись в книге регистрации проживающих об их въезде и убытии. Однако для целей бухгалтерского и налогового учета акт является первичным документом, подтверждающим доход от оказания услуг гостиницы, так же как и для подтверждения расходов клиентов гостиницы, поэтому акт предпочтительнее составлять.

Клиент (заказчик) обязан оплатить гостиничные услуги и иные платные услуги в полном объеме после их оказания. С согласия клиента оплата гостиничных услуг может быть произведена при заключении договора в полном объеме или частично. При осуществлении расчетов с потребителем гостиница выдает потребителю счет за проживание, кассовый чек об оплате или документ, оформленный на бланке строгой отчетности, при безналичной оплате – электронный чек.

Гостиница самостоятельно устанавливает цену номера (или места в номере), перечень услуг, которые входят в цену номера (места в номере), а также порядок и способы оплаты номера (места в номере). К примеру, может быть установлена посуточная и (или) почасовая оплата проживания. Гостиница не вправе без согласия клиента предоставлять иные платные услуги, не входящие в цену номера (места в номере). Плата за проживание в гостинице взимается в соответствии с расчетным часом.

### 3.2. Учет затрат на оказание гостиничных услуг

В отсутствие четкого отраслевого нормативного регулирования порядка учета затрат и калькулирования себестоимости у организаций гостиничного хозяйства есть три варианта заполнения такого правового вакуума.

Первый вариант вправе использовать гостиницы, которые являются вспомогательными подразделениями туроператора. В этом случае порядок учета расходов и расчета себестоимости определяется на основании отдельных рекомендаций, утвержденных и разработанных для компаний туристской деятельности. Учет таких затрат осуществляется на счете 23 «Вспомогательные производства».

Второй вариант будет оптимальным для тех субъектов гостиничного бизнеса, которые работают как самостоятельные экономические субъекты. Они могут обратиться к Методике, разработанной для предприятий жилищно-коммунального хозяйства (утв. постановлением Госстроя РФ от 23.02.1999 г. № 9). В ней уделено особое внимание калькуляции себестоимости услуг коммунальных гостиниц.

Третий вариант – руководствоваться общими рекомендациями по учету затрат и формированию финансового результата, изложенными в федеральном стандарте бухгалтерского учета ПБУ 10/99 «Расходы организации». В связи с этим в стандарты экономического субъекта необходимо вносить отраслевые особенности учета.

Себестоимость гостиничных услуг представляет собой стоимостную оценку затрат всех видов ресурсов, применяемых для ведения гостиничного бизнеса и оказания сопутствующих услуг. Как следствие, себестоимость оказываемых услуг является исходной базой для ценообразования и планируемой доходности, контроля хозяйственных операций, оценки эффективности использования материальных, энергетических, трудовых и финансовых ресурсов.

В себестоимость гостиничных услуг включаются затраты, непосредственно связанные с оказанием услуг проживания, бытового обслуживания постояльцев и иных гостиничных услуг. К ним относятся:

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

- амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальных активов;
- арендные платежи;
- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- налоги и сборы, относимые на себестоимость;
- иные.

В дополнение к этим затратам в отчетной калькуляции себестоимости услуг коммунальных гостиниц перечислены:

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

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

- расходы на разработку и издание рекламных изданий (иллюстрированных каталогов, прейскурантов, брошюр, альбомов, проспектов);
- затраты на разработку и изготовление эскизов и этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, приобретение и изготовление рекламных сувениров;
- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, объявления и передачи на радио и телевидении, в Интернете);
- затраты на световую и иную наружную рекламу;
- расходы на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей;
- затраты на проведение иных рекламных мероприятий;
- затраты на организацию выставок или участие в них.

К этому списку следует добавить расходы на приобретение форменной одежды, ее ремонт и поддержание в состоянии, пригодном к использованию. Однако организация может в расходы, поименованные в Методике № 9, включить специфические затраты гостиницы, также составляющие себестоимость гостиничных услуг, например затраты по вывозу бытовых отходов, обслуживанию лифтового хозяйства, благоустройству и уборке прилегающих к гостиничному комплексу территорий. В состав затрат можно отнести затраты на вызов скорой помощи, пользование медицинской аптечкой, доставку в номер корреспонденции, предоставление кипятка, иголок, ниток, одного комплекта посуды и столовых приборов, поскольку эти услуги предоставляются по просьбе клиента без дополнительной платы.

В настоящее время большинство отраслевых инструкций по себестоимости продукции (работ, услуг) различных сфер предпринимательской деятельности рекомендуют группировать текущие расходы:

- по месту возникновения и характеру деятельности;

- по статьям и элементам затрат;
- по видам производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг;
- по способу включения в себестоимость;
- по отношению к технологическому процессу;
- по статьям калькуляции.

Калькуляция себестоимости услуг гостиниц, описанная в Методике № 9, включает два раздела, в которых приводятся натуральные показатели и данные о полной себестоимости услуг гостиниц. Среди натуральных показателей в отчетной калькуляции гостиницы указываются:

- общее количество мест;
- общая полезная площадь, в том числе сдаваемая в аренду;
- жилая площадь;
- общее количество койко-суток, в том числе временных.

Из них непосредственно в расчете себестоимости участвует последний показатель – число койко-суток. Он рассчитывается так: общее количество мест умножаем на число суток в отчетном периоде и получаем искомый результат – количество койко-суток. Данные об общей и жилой площади являются справочными, они позволяют определить, насколько заполнена площадь гостиницы местами для гостей.

Информация о прямых затратах на оказание гостиничных услуг обобщается на счете 20 «Основное производство». К нему могут быть открыты субсчета или отдельная аналитика по видам услуг (или другим объектам калькулирования). Объектами калькулирования себестоимости являются услуги по каждому виду деятельности, калькуляционной единицей – соответствующие измерители гостиницы (например, время проживания, категория номера, койко-сутки).

Накладные расходы непосредственно не связаны с основными видами деятельности и отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Особенностью гостиничных услуг является отсутствие незавершенного производства, поэтому все затраты, собранные в течение месяца, подлежат списанию на себестоимость реализованных гостиничных услуг.

В табл. 3.2 объединены традиционные наиболее часто встречающиеся бухгалтерские записи по формированию себестоимости гостиничных услуг у самостоятельных экономических субъектов.

Таблица 3.2

Учет затрат на оказание гостиничных услуг

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Требование-накладная	Учтены прямые материальные затраты гостиницы, в том числе затраты на средства для уборки номеров, содержания мягкого инвентаря, стирки и иного типа ухода за имуществом	20	10

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Лицевые счета, расчетно-платежная ведомость	Учтены затраты на заработную плату персонала, участвующего в предоставлении услуг	20	70
3	Расчет страховых взносов	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы	20	69
4	Ведомость амортизации	Начислена амортизация по объектам основных средств, используемым в оказании гостиничных услуг	20	02
5	Бухгалтерская справка-расчет	Учтено вознаграждение за использование системы бронирования	26	60 (76)
6	Акт	Отражены расходы на аренду	26	76
7	Акт	Учтены расходы на услуги связи, транспортные расходы, обслуживание онлайн-касс	26	60
8	Требование-накладная	Отражены материальные затраты на общехозяйственные цели	26	10
9	Лицевые счета, расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата административно-управленческого персонала гостиницы	26	70
10	Расчет страховых взносов	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы	26	69
11	Ведомость амортизации	Начислена амортизация по объектам основных средств общехозяйственного назначения	26	02
12	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость гостиничных услуг	90.2	26

Если гостиница является посредником в оказании каких-либо услуг и действует в рамках договоров поручения, комиссии, агентского, то учет затрат по таким услугам рекомендуется осуществлять на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и списывать полностью в себестоимость продаж.

При оказании гостиничных услуг возникают затраты, которые требуют особого учета.

Например, требует учета комплектация номеров одноразовыми расходными материалами. Для каждой категории номеров устанавливаются нормы комплектации и сроки замены расходных материалов, а также нормы расходования материалов на уборку, в том числе служебных и культурно-бытовых помещений, вестибюлей, холлов и лестниц.

Поступление расходных материалов на склад оформляется приходным ордером (накладными), передача материалов в подразделения (горничным) оформляется актом на перемещение. Расход материалов должен осуществляться на основании технологической карты. Каждая горничная должна вести заборный лист, в котором указываются номера для уборки, количество расходных материалов, переданных в номера, а также учет моющих средств.

Списание материалов по нормам расхода отражается в учете бухгалтерской записью:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы».

Учет ценностей многоразового использования (постельное белье, банные халаты, полотенца и пр.) ведется в аналитических регистрах, их стоимость признается в расходах в момент начала их эксплуатации. При должном контроле информация о таких ценностях многоразового использования должна быть структурирована в аналитическом разрезе:

- запасы на складе (не отпущено в производство);
- в номерах;
- в стирке (глажке);
- подотчетно у горничной.

Исключение таких ценностей из аналитического учета возможно на основании акта в связи с изношенностью, порчей, недостачей.

Гостиничный персонал, как правило, имеет отличительную форменную одежду. Для учета данного объекта к счету 10 «Материалы» в рабочем плане счетов могут быть открыты следующие субсчета:

- 10-12 «Форменная одежда на складе»;
- 10-13 «Форменная одежда в подразделениях».

Учет рекомендуется организовать по правилам, предусмотренным для учета спецодежды:

Дебет 10-13 Кредит 10-12 – передана форменная одежда в эксплуатацию.

Дебет 20 Кредит 10-13 – списана стоимость форменной одежды.

Отпуск в эксплуатацию форменной одежды оформляется требованием-накладной. Для непосредственной выдачи форменной одежды сотрудникам гостиницы можно использовать ведомость по форме № МБ-7 (ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений). При сдаче форменной одежды – акт на списание по форме № МБ-8 (акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов), подписываемый комиссией, которая осматривает и принимает форменную одежду от работника.

Объекты благоустройства территории гостиницы (устройство дорожек и проездов, установка скамеек, ограждений, устройство уличного освещения, организация мест для парковки, устройство фонтанов и автоматических систем полива, устройство малых архитектурных форм, посадка многолетних насаждений, разбивка цветников, газонов и клумб) могут учитываться как основные средства (при соблюдении условий ПБУ 6/01) и как материалы. При отнесении к основным средствам объекты благоустройства амортизируются по общим правилам и включаются в затраты отчетного периода. Если объект под определение основного средства не подпадает (например, ежегодно обновляемые цве-

точные композиции), то затраты на его создание можно списывать в полной сумме в дебет счетов 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы».

Списание затрат на комплименты гостям (конфеты на ресепшн, минеральная вода в номере, чашка кофе и т.п.) производится в зависимости от постоянного характера и маркетинговой политики гостиницы. При реализации маркетинговой политики на постоянной основе (статус гостя, категория номера, праздники) стоимость комплиментов списывается в расходы по обычным видам деятельности в дебет счетов 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы». Если политика в отношении презентов гостям отсутствует или комплименты предоставляются периодически, то их стоимость следует списывать на прочие расходы в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

### 3.3. Учет доходов гостиничного хозяйства

Доходы от обычной деятельности гостиничного хозяйства классифицируются в зависимости от источника получения (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Виды доходов гостиниц от обычных видов деятельности

Доходы от оказания гостиничных услуг — это плата за предоставление номеров и плата за бронирование.

Согласно п. 12 федерального стандарта бухгалтерского учета ПБУ 9/99 «Доходы организации», выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

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

– расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Выручка от оказания гостиничных услуг может признаваться следующими вариантами:

– если предполагается кратковременное проживание в течение одного отчетного периода, то выручку следует признавать в момент полного оказания услуги;

– если предполагается долговременное проживание, то целесообразно признавать выручку по мере оказания услуги на каждую отчетную дату «по мере готовности».

Таким образом, фактом оказания гостиничных услуг является оказание услуги за каждые полные сутки проживания клиента в гостинице.

Поэтому при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения гостиницам необходимо отражать не только метод признания выручки (метод начисления или кассовый метод (если гостиница – субъект малого предпринимательства)), но и дату признания дохода от оказания услуг по проживанию (дата выезда гостя, дата проживания гостя (каждый прожитый гостем календарный день)).

Основанием для отражения в учете выручки от реализации гостиничных услуг (при любом варианте определения даты фактического ее оказания) является акт об оказании услуг, оформленные бланки строгой отчетности об оплате, чеки об оплате, правовым основанием – договор на предоставление гостиничных услуг.

На основании заключенного договора (или оформленных бланков строгой отчетности) данные о сроках проживания, сумме предоплаты и т.п. вносятся в соответствующие регистры (карточки) учета расчетов с клиентами (табл. 3.3), которые могут вестись как вручную, так и автоматизированным способом. Затем в зависимости от выбранного гостиницей варианта определения фактического оказания услуг стоимость проживания за один день или за весь срок (после выезда гостя) включается в выручку гостиницы.

Таблица 3.3

Журнал регистрации проживающих в гостинице

№	Ф.И.О. гостя, паспортные данные	Занимаемый номер	Дата, время прибытия	Дата, время выбытия	Общая стоимость проживания	Отметка об оплате	Примечание

Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению, для отражения выручки от оказания гостиничных услуг предназначен счет 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». Для учета расчетов как с юридическими, так и с физическими лицами применяется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Для детального отражения расчетов с физическими и юридическими лицами следует открыть субсчета к счету 62:

- «Расчеты с покупателями физическими лицами»;
- «Расчеты с покупателями юридическими лицами».

Расчеты за проживание в гостинице осуществляются чаще всего на условиях предоплаты. Поэтому к счету 62 отывается субсчет «Авансы полученные».

В соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ услуги, предоставляемые гостиницей контрагентам, являются объектом обложения НДС. Сумма НДС должна быть отражена на счете 90 «Продажи» субсчет 3 «НДС».

Оплата за услуги проживания может быть произведена разными способами – наличными, пластиковой картой, безналичным переводом и электронными деньгами.

Выручка от оказания конкретной услуги по мере готовности отражается с применением счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», если возможно определить готовность услуги.

В бухгалтерском и налоговом учете выручка, полученная от бронирования, признается независимо от факта оплаты стоимости бронирования (исключение составляет, если гостиница применяет кассовый метод признания доходов и расходов для целей налогообложения прибыли). Если по вине клиента будет допущен простой номера, то взыскание с него компенсации за простой – это возмещение убытков из-за нарушения условий заключенного договора, что признается прочими доходами (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации»):

Дебет 62 (76) Кредит 91-1.

В состав прочих доходов сумма компенсации попадет только после решения суда или согласия клиента на оплату.

В табл. 3.4 представлены бухгалтерские записи по учету доходов от оказания гостиничных услуг.

Таблица 3.4

Учет доходов от оказания гостиничных услуг

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Признание выручки с последующей оплатой				
1	Акт	Признана выручка от оказания гостиничных услуг	62	90.1
2	Счет-фактура	Начислен НДС	90.3	68
3	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость гостиничных услуг	90.2	20 (26)
4	Приходный кассовый ордер, выписка банка из расчетного счета	Получены денежные средства за оказание гостиничных услуг	50 (57, 51)	62
Признание выручки при предоплате				
5	Приходный кассовый ордер, выписка банка из расчетного счета	Получены денежные средства за оказание гостиничных услуг в качестве предварительной оплаты	50 (57, 51)	62.АВ

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
6	Счет-фактура	Начислен НДС по предоплате	76.АВ	68
7	Акт	Признана выручка от оказания гостиничных услуг	62	90.1
8	Счет-фактура	Начислен НДС	90.3	68
9	Счет-фактура	Восстановлен НДС с суммы предоплаты	68	76.АВ
10	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость гостиничных услуг	90.2	20 (26)
<i>Признание выручки «по мере готовности»</i>				
11	Акт	Отражена стоимость завершеного этапа работ	46	90.1
12	Акт	Списана стоимость выполненного этапа работ	62	46

К доходам от оказания собственных дополнительных услуг относятся:

- доходы фитнес-центров при гостиницах, оздоровительных центров;
- доходы от услуг баров, ресторанов;
- доходы по сдаче помещений в аренду;
- доходы от услуг бильярдной;
- доходы от услуг прачечной и т.п.

В бухгалтерском учете дополнительные услуги, оказываемые собственными силами гостиницы, признаются доходом от обычных видов деятельности и отражаются на счете 90 «Продажи» субсчет «Выручка».

Особенной можно считать ситуацию, когда гостиница продает постояльцам абонемент на комплекс услуг: по этому абонементу можно воспользоваться всеми услугами или их частью, а можно вообще не посетить ничего, но сумма, уплаченная за абонемент, уже не возвращается. В таком случае выручку нужно признавать единовременно, так как уже в момент продажи абонемента у гостиницы возникает право на получение дохода.

При получении собственных дополнительных услуг клиент, как правило, оплачивает услугу единовременно (например, услугу прачечной). В этом случае условия для признания выручки соблюдаются уже в момент платежа. Учет доходов показан в табл. 3.5.

Таблица 3.5

Учет доходов от оказания собственных дополнительных услуг

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приходный кассовый ордер, отчет финансового гашения	Отражены доходы от оказания собственных дополнительных услуг гостиниц	50 (57)	90.1

В гостиницах могут оказываться сопутствующие услуги, предоставляемые сторонними организациями, например услуги прачечной, химчистки, по предоставлению автотранспорта. В таком случае гостиницы работают по по-

средническим договорам за вознаграждение и выступают в качестве поверенного, комиссионера или агента.

Доходом гостиницы от оказания услуг сторонних организаций признается вознаграждение. Учет операций по оказанию посреднических услуг показан в табл. 3.6.

Таблица 3.6

Учет доходов от оказания услуг сторонних организаций

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отчет агента (извещение комиссионера)	Отражена задолженность гостя за услуги автотранспорта, химчистки, прачечной, услуги связи и т.п.	62	76
2	Приходный кассовый ордер, выписка банка из расчетного счета	Отражено поступление от гостя денежных средств за предоставленные ему услуги	50 (57, 51)	62
3	Отчет агента (извещение комиссионера)	Начислено вознаграждение по посредническим операциям	76	90.1
4	Счет-фактура	Начислен НДС с суммы вознаграждения	90.3	68
5	Бухгалтерская справка-расчет	Зачтено вознаграждение в уменьшение задолженности	76	76
6	Выписка банка из расчетного счета	Перечислено по посредническому договору за вычетом вознаграждения	76	51

Таким образом, средства, поступающие в кассу гостиницы и на расчетный счет за оказание услуг по посредническим договорам, не являются доходами гостиницы и учитываются не в составе выручки, а на счетах учета расчетов. Доходом для гостиницы являются суммы полученных посреднических вознаграждений.

В соответствии со ст. 146 Налогового кодекса РФ вознаграждение, полученное гостиницей за исполнение поручения в рамках посреднических договоров, признается объектом налогообложения НДС. Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии и агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений при исполнении любого из указанных договоров.

### 3.4. Контрольные вопросы и задачи

#### Контрольные вопросы

1. Нормативное регулирование деятельности гостиниц в РФ.
2. Нормативное регулирование учета гостиничной деятельности.
3. Понятие и виды гостиниц.
4. Классификация гостиниц и взаимосвязь с признанием затрат и доходов.
5. Виды затрат на оказание гостиничных услуг.

6. Учет затрат на формирование услуг гостиницы.
7. Виды доходов от оказания гостиничных услуг.
8. Документальное оформление учета продажи услуг гостиниц.
9. Учет продажи гостиничных услуг.

## **Задачи**

### **Задача 3.1**

*Исходные данные.* Гостиница приобрела у поставщика 40 комплектов форменной одежды по цене 5 500 р., в том числе НДС. Сотрудникам выдано 35 комплектов. По результатам инвентаризации выявлена недостача одного комплекта, рыночная стоимость которого составляет 5 800 р.

*Задание:* определить стоимость спецодежды, списанной в эксплуатацию, отразить в учете, составить бухгалтерские записи по учету результатов инвентаризации, указав первичные документы.

### **Задача 3.2**

*Исходные данные.* Администрация гостиничного комплекса приняла решение об улучшении прилегающих территорий. Работы по благоустройству осуществляет подрядная организация на сумму 975 000 р. без НДС:

- высадка многолетних насаждений – 100 000 р.;
- озеленение – 20 000 р.;
- ежегодно обновляемые цветочные композиции – 35 000 р.;
- обустройство беседок – 10 ед. по 50 000 р.;
- создание детских площадок как единого комплекса – 2 ед. по 85 000 р.;
- установление металлических скамеек – 10 ед. по 15 000 р.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 3.3**

*Исходные данные.* Гостиница приняла заявку на бронирование номера с 1 июня по 7 июня от физического лица, который заехал в гостиницу в срок и провел в ней семь дней, определенных в рамках бронирования номера. Стоимость бронирования по условиям гостиницы – 1 000 р., в том числе НДС. Стоимость забронированного номера в сутки составляет 2 400 р., в том числе НДС. По итогам проживания в гостинице был выставлен счет. За указанный период расходы гостиницы, относящиеся к данному номеру и периоду его использования, составили 7 800 р.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 3.4**

*Исходные данные.* Гостиница приняла заявку на бронирование номера с 18 июня по 30 июня (12 суток) от физического лица, который опоздал к моменту заезда в номер и заселился в него только 20 июня. Стоимость гарантированного бронирования по условиям гостиницы – 1 000 р., в том числе НДС. Стоимость забронированного номера в сутки составляет 4 000 р., в том числе НДС. По итогам проживания в гостинице был выставлен счет. За указанный период

расходы гостиницы, относящиеся к данному номеру и периоду его использования, составили 28 000 р.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 3.5**

*Исходные данные.* Физическое лицо после обеда в ресторане гостиницы получило счет на общую сумму 3 300 р., из них 3 000 р. – за предоставление услуг общепита, в том числе НДС, 300 р. – за обслуживание (чаевые). Счет оплачен банковской картой.

Первый вариант: локальным нормативным актом компании предусмотрено, что все суммы чаевых являются доходом работников (официантов, барменов) и перечисляются им еженедельно на банковские карты.

Второй вариант: суммы чаевых, указанные в счете отдельной строкой, не признаются доходом работников, в конце месяца администрация принимает решение о выплате стимулирующих премий согласно положению о премировании.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 3.6**

*Исходные данные.* Физическое лицо после обеда в ресторане гостиницы получило счет на сумму 2 000 р., в том числе НДС, оплатило его банковской картой, перечислив сверх счета 200 р. Передача официанту сумм, перечисленных на расчетный счет компании, не предусмотрено.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы.

### **Задача 3.7**

*Исходные данные.* В течение месяца гостиничным комплексом произведены и получены следующие расходы и доходы:

- материальные затраты (средства гигиены, моющие средства, мягкий инвентарь, канцтовары и др.) – 30 000 р.;
- заработная плата персонала гостиницы – 205 000 р.;
- заработная плата администраторов и управляющего состава гостиницы – 200 000 р.;
- страховые взносы – ?;
- амортизация основных средств – 65 000 р.;
- коммунальные платежи – 40 000 р., в том числе НДС;
- доходы от оказания услуг по проживанию – 1 300 000 р.;
- доходы от дополнительных услуг оздоровительного центра – 280 000 р.

Гостиница заключила агентский договор с химчисткой по реализации их услуг. Вознаграждение по договору составляет 10 %. В течение отчетного периода получено 140 000 р. от гостей отеля.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы, определить финансовый результат.

### **Задача 3.8**

*Исходные данные.* Гостиница получила от организации заявку на бронирование 20 номеров на трое суток для участников конференции. Организация перечислила сумму 100 % предварительной оплаты в размере 180 000 р., в том числе НДС. Акт оказанных услуг получен после проживания участников.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы, определить финансовый результат.

### **Задача 3.9**

*Исходные данные.* В течение месяца гостиницей произведены и получены следующие расходы и доходы:

- материальные затраты (средства гигиены, моющие средства, мягкий инвентарь, канцтовары и др.) – 28 000 р.;
- заработная плата персонала гостиницы (горничных, портье) – 188 000 р.;
- заработная плата администраторов и управляющего состава гостиницы – 255 650 р.;
- заработная плата уборщиц и прочего обслуживающего персонала – 73 000 р.;
- страховые взносы – ?;
- амортизация основных средств – 136 000 р.;
- коммунальные платежи – 30 900 р., в том числе НДС;
- доходы от оказания услуг по проживанию 1 456 000 р.;
- доходы от аренды конференц-зала составили 65 000 р.

*Задание:* составить бухгалтерские записи, указав первичные документы, определить финансовый результат.

## **4. УЧЕТ ТОРГОВЫХ УСЛУГ**

### **Целевая установка**

Рассмотреть сущность торговых услуг, определить их виды по классификационным признакам, исследовать вопросы нормативного регулирования и особенности бухгалтерского учета расходов и доходов по оказанию торговых услуг.

### **Нормативно-правовые акты**

1. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) : федер. закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ.

2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ.

3. Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 51303-2013 «Торговля. Термины и определения» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 28.08.2013 г. № 582-ст.

4. Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 51304-2009 «Услуги торговли. Общие требования» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 15.12.2009 г. № 769-ст.

5. Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 58147.1-2018 «Услуги торговых организаций для поставщиков товаров» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 05.06.2018 г. № 307-ст.

6. О бухгалтерском учете : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

7. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ : федер. закон РФ от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ.

8. Доходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

9. Расходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.

11. Учетная политика организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 1/2008) : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. №106н.

### **4.1. Понятие услуг торговых организаций, их нормативное регулирование**

На современном этапе развития торговля является видом предпринимательской деятельности, где объектом действия выступает товарообмен, купля-продажа товаров, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров, их доставки, хранения и подготовки к продаже.

В соответствии с законом «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ» № 381-ФЗ торговля рассматривается как «вид предпринимательской деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров» [7].

Понятие «предпринимательская деятельность» содержится в ст. 2 ГК РФ, согласно которой предпринимательская деятельность – это «самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг» [1].

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности [2].

Для целей налогообложения выделяют понятия «идентичные услуги» и «однородные услуги». Идентичные услуги – это услуги, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности услуг учитываются характеристики исполнителя, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

Однородные услуги – это услуги, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности услуг учитывается их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид услуг, их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость.

С целью увеличения потребительского спроса, расширения рынка сбыта товаров, повышения интереса потребителя к товару торговые организации применяют понятие «торговые услуги».

Национальным стандартом РФ «Торговля. Термины и определения» определены основные понятия, связанные с торговыми операциями.

Согласно вышеуказанному Стандарту, под услугой торговли понимается результат непосредственного взаимодействия продавца и покупателя, а также собственная деятельность продавца по удовлетворению потребностей покупателя при купле-продаже товаров [4].

Так как в торговой деятельности различают два основных вида торговли – оптовую и розничную, то и услуги торговли подразделяются на услуги оптовой и розничной торговли.

Под услугой оптовой торговли подразумевается «результат взаимодействия продавца и оптового покупателя, а также собственная деятельность продавца по удовлетворению потребностей покупателя при приобретении товаров для последующей их перепродажи или профессионального использования» [3].

Исходя из приведенного выше определения услуги оптовой торговли включают в себя услуги, наглядно представленные на рис. 4.1.

Под услугой розничной торговли подразумевается «результат непосредственного взаимодействия продавца и покупателя, а также собственной деятельности продавца по удовлетворению потребностей покупателя при приобретении товаров по договорам купли-продажи или иным аналогичным договорам» [3].

Однако в стандарте РФ «Услуги торговли» конкретизируется понятие услуги розничной торговли. Под ней подразумевается «результат непосредственного взаимодействия продавца и покупателя, а также собственной деятельности продавца по удовлетворению потребностей покупателя в приобретении товаров для личного, семейного, домашнего использования, не связанного

с предпринимательской деятельностью, по договору купли-продажи» [4]. Услуги розничной торговли включают в себя услуги, наглядно представленные на рис. 4.2.

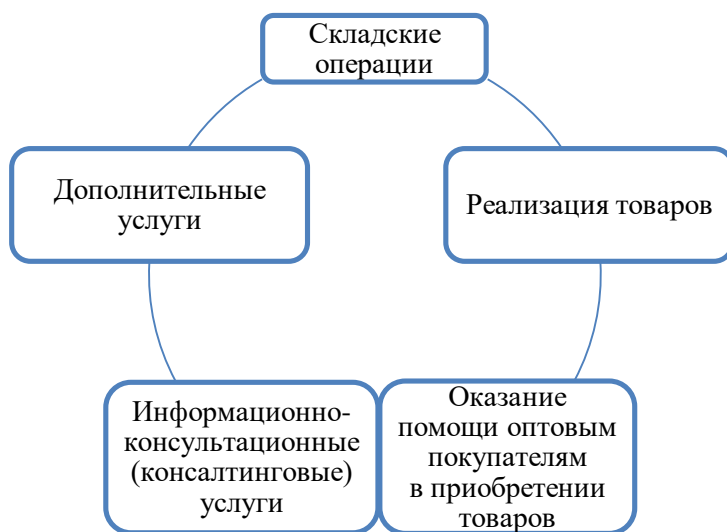


Рис. 4.1. Услуги оптовых организаций

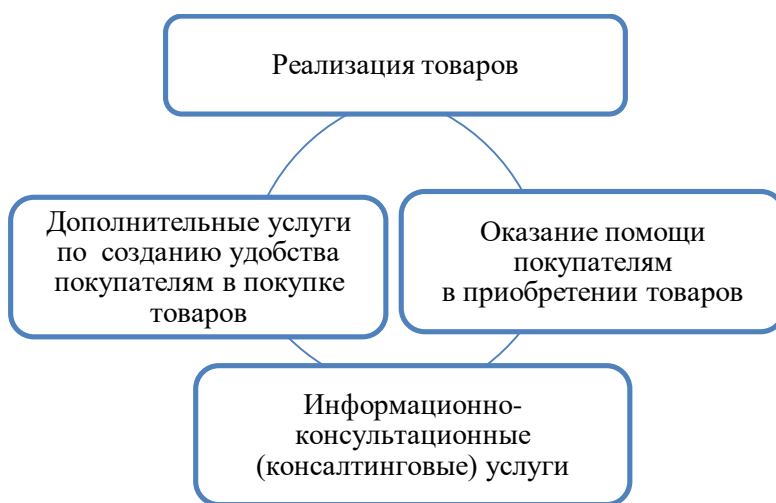


Рис. 4.2. Услуги розничных организаций

Процесс оказания услуг торговли состоит из следующих основных этапов: выявление спроса и формирование ассортимента товаров, приемка товаров, обеспечение хранения товаров, предпродажная подготовка товаров, выкладка товаров, предложение товаров покупателю (показ, демонстрация, примерка, взвешивание), организация расчета с покупателем, отпуск товара покупателю.

Услуги торговли должны отвечать определенным требованиям, которые прописаны в стандарте. Требования представлены на рис. 4.3.



Рис. 4.3. Требования к услугам торговых организаций

Требование социального назначения услуг торговли предусматривает:

- обеспеченность услугами торговли и доступность для потребителей различных категорий;
- соответствие услуг торговли ожиданиям потребителей, включая ассортимент предлагаемых товаров;
- метод и форму обслуживания;
- профессиональный уровень обслуживающего торгового персонала и номенклатуру оказываемых услуг;
- наличие в правилах обслуживания определенных льгот и условий для потребителей приоритетных категорий, например дети, инвалиды и люди с ограниченными физическими возможностями и др.;
- ориентированность на режим работы, формирование ассортимента товаров и др.

Требование функциональной пригодности услуг торговли предусматривает:

- точность и своевременность оказания услуг, включая соблюдение установленного режима работы торговой организации;
- соблюдение ассортиментного перечня товаров;
- соответствие времени оказания услуг, времени ожидания заказа установленным в организации требованиям;
- точность выписки счета и оформления кассового чека;
- наличие товаров надлежащего качества;
- обеспечение условий для выбора потребителем товаров и услуг различных видов;
- соответствие обслуживающего персонала профессиональному назначению, в том числе компетентность и квалификация персонала, умение общаться с потребителями, знание и соблюдение профессиональной этики поведения.

Требование информативности предусматривает наличие необходимой достоверной информации об услугах и товарах, номенклатуре услуг и ассортименте товаров, исполнителе услуг, о правилах и условиях оказания услуг, в том числе о правилах продажи товаров и правах покупателей. Требования к содержанию информации для потребителей определяются законодательством и Правилами продажи товаров отдельных видов.

Требование эргономичности услуг торговли предусматривает:

- комфортность и удобство покупателей при приобретении товаров, включая удобное размещение товаров (выкладку) в торговых залах, входов, выходов, секций, оборудования, мебели, наличие лифтов, эскалаторов и др.;
- гигиенические требования к уровню освещенности, вентилируемости, запыленности, шума, температуры в торговом зале, к персоналу, к содержанию помещений, рабочих мест, оборудования и т.п.;
- доступность информации для восприятия покупателями.

Размещение товаров (выкладка товаров) должно обеспечивать товарный вид, доступность, удобство, наглядность, четкое разграничение товаров различных групп. Товары группируют по видам и назначению, по изготовителям, брендам, спросу, тематике.

Требование эстетичности услуг торговли предусматривает:

- стилевое единство, целостность композиции и художественной выразительности, гармоничность дизайна помещений и интерьера торговой организации;
- оформление фасада здания, вывески, рекламных материалов, фирменных знаков и указателей;
- оформление витрин, выкладку товаров;
- организацию рабочих мест.

Требование культуры обслуживания предусматривает профессионализм и этику поведения обслуживающего персонала и включает такие характеристики, как:

- вежливость, компетентность персонала;
- доступность персонала для покупателей;
- уровень мастерства и комфорта.

Требование безопасности оказания услуг торговли заключается в следующем:

- при оказании услуг торговли должны обеспечиваться безопасные условия для жизни и здоровья покупателей, сохранность их имущества;
- соблюдаться действующие правила продажи товаров, установленные нормативными правовыми актами Российской Федерации, и требования нормативных документов федеральных органов исполнительной власти в части безопасности;
- должен быть размещен на видном месте план эвакуации покупателей в чрезвычайных ситуациях и предусмотрен вызов экстренных служб;
- безопасность реализуемых товаров должна обеспечиваться в процессе оказания услуг торговли, а именно при приемке товаров, их хранении, подготовке к продаже, выкладке и отпуске покупателям, а также в процессе продажи;

– при оказании услуг торговли должны обеспечиваться требования охраны окружающей среды, в том числе к территории, техническому состоянию и содержанию помещений, системам вентиляции, водоснабжения, канализации в торговых объектах согласно положениям национальных стандартов системы безопасности труда;

– процесс оказания услуг торговли не должен оказывать негативного воздействия на окружающую среду.

Оценку и контроль качества исполнения услуг торговли осуществляют с помощью экспертного и социологического методов.

Экспертный метод предполагает проведение оценки исполнителей услуг торговли на основе опроса и анализа суждений (качественных и количественных оценок) экспертов, специалистов отрасли, в том числе руководителей, менеджеров организаций, а также проверки документов исполнителя услуг торговли. Экспертный метод включает анализ данных измерений показателей условий оказания услуг торговли – микроклимата, уровня шума, освещенности, вентилируемости, запыленности, температуры и т.п.

Социологический метод предполагает проведение социологических исследований: анкетирование, опрос, записи в книге отзывов и предложений, интернет-отзывы с последующим анализом полученных данных.

## 4.2. Классификация услуг торговли

Экономическое содержание торговой услуги как основного элемента рыночных услуг заключается в посреднической деятельности по продвижению товаров от производителей к потребителям посредством купли-продажи. Эти услуги можно подразделить по общим признакам, представленным в разд. 1.2, а также по признакам, характерным для торговли, связанным с продвижением товаров.

Исследование нормативных документов, экономической литературы позволяет представить в этом разделе классификационные признаки, характерные для услуги торговли (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Основные признаки классификации услуг торговли

№ п/п	Признак	Классификация
1	По видам деятельности	– услуги розничной торговли – услуги оптовой торговли
2	По назначению	– основные – дополнительные (сопутствующие)
3	По оказанию помощи в приобретении (покупке) товаров	– комплектование заказов на товары и их упаковку – доставка товаров покупателям – демонстрация новых товаров – послепродажное обслуживание товаров
4	По информационно-консультационным (консалтинговым) услугам	– предоставление сведений, сообщений – предоставление данных – консультации

№ п/п	Признак	Классификация
	По видам логистических услуг	<ul style="list-style-type: none"> <li>– закупочная логистика</li> <li>– сбытовая,</li> <li>– транспортная</li> <li>– таможенная</li> <li>– логистика запасов</li> <li>– складская логистика</li> <li>– информационная</li> <li>– комплексная логистика</li> </ul>
5	По продвижению продовольственных товаров	<ul style="list-style-type: none"> <li>– рекламирование продовольственных товаров</li> <li>– специальная выкладка продовольственных товаров</li> <li>– проведение исследований потребительского спроса</li> </ul>
6	По видам расчетов	<ul style="list-style-type: none"> <li>– за наличные денежные средства,</li> <li>– безналичным способом, в том числе с применением кредитных карт</li> </ul>

Услуги оптовой и розничной торговли различаются целью удовлетворения потребностей покупателя в приобретении товаров.

К основным торговым услугам относится изучение покупательского спроса, источников поступления товаров, реклама, организация различных выставок, заключение договоров с контрагентами, разовых сделок, показ товаров, оказание квалифицированной консультации, создание благоприятных условий для реализации товаров, прием, выдача и хранение денег, связанных с реализацией товаров, оформление различных документов, учет и контроль за движением товаров и др.

К дополнительным торговым услугам относятся услуги, связанные с продолжением процесса производства в сфере обращения (транспортировка, упаковка, хранение и т.д.), существование которого обусловлено полным обособлением производства от сферы обращения.

Рассмотрим дополнительные услуги на примере розничной продажи мебели, где наблюдаются специфические операции. Нередко салоны мебели оказывают своим клиентам дополнительные сопутствующие услуги, например по доставке и сборке мебели, по дизайну помещений.

Порядок отражения операций, связанных с оказанием продавцами мебели дополнительных услуг покупателям, зависит от конкретных обстоятельств, и прежде всего от условий договора купли-продажи: являются ли соответствующие действия обязанностью продавца (мебельного салона) и их стоимость включена в цену товара либо оказание услуг производится в рамках отдельного договора и, соответственно, за отдельную плату.

В первом случае доставка, сборка, установка и иные действия продавца являются неотъемлемой частью услуг торговли. В стандарте «Торговля. Термины и определения» есть подтверждение, что услуга торговли – это результат деятельности по удовлетворению потребностей покупателя при купле-продаже

товаров [3], а также в стандарте «Услуги торговли. Общие требования» уточняется, что услугами розничной торговли считается не просто реализация товара как таковая, но и другие виды действий продавца: комплектование заказов на товары, организация доставки товаров покупателям на дом или к месту заказа, услуги по сборке и установке мебели, а также другие услуги по оказанию помощи в приобретении (покупке) товаров и при их использовании и применении [4].

Если договором купли-продажи предусмотрена обязанность продавца доставлять и собирать мебель покупателям и стоимость данных услуг включена в стоимость реализуемой мебели, то предоставление данных услуг является не самостоятельным видом предпринимательской деятельности организации, а способом исполнения обязанности продавца по передаче товара, на что указывает ГК РФ. Если за доставку, сборку мебели и иные услуги покупатель расплачивается отдельно и эти действия не являются неотъемлемой частью услуг по договору купли-продажи, то это представляет собой самостоятельный вид предпринимательской деятельности, связанный с оказанием сопутствующих услуг, отдельно от торговых операций.

Также организации торговли могут организовывать оказание дополнительных услуг, связанных с созданием удобства для покупателей в приобретении (покупке) товаров, например:

- организацию мест (зон) отдыха для покупателей;
- организацию комнаты матери и ребенка;
- организацию досуга детей, в том числе детских игровых комнат;
- организацию справочных бюро (на крупных предприятиях торговли);
- организацию питания покупателей;
- гарантированное хранение купленных товаров;
- гарантированное хранение вещей покупателей (услуги гардероба);
- предоставление организованной стоянки (парковки) для автомобилей покупателей и другие услуги.

К услугам по оказанию помощи в приобретении товаров и при их использовании и применении относят:

- прием и исполнение предварительных заказов на товары, имеющиеся в продаже, оформление заказов непосредственно в торговой организации по телефону, электронной почте или иным способом;
- прием и исполнение предварительных заказов на товары, временно отсутствующие в продаже, оформление заказов непосредственно в торговой организации или по телефону либо иным способом вне торговой организации;
- комплектование заказов на товары и их упаковку;
- предоставление кабин для примерки товаров;
- организацию доставки товаров покупателям на дом или к месту заказа;
- упаковку купленных товаров;
- демонстрацию в действии принципиально новых товаров;
- демонстрацию моделей одежды;
- подгонку по фигуре покупателя и мелкую переделку купленной одежды, раскрой купленных тканей, подшив штор;

– организацию послепродажного обслуживания купленных товаров, в том числе организацию работ по подключению, наладке и пуску в эксплуатацию технически сложных товаров на дому или в офисе у покупателя, услуги по сборке и установке мебели и других товаров;

– предоставление кабины или салона с оборудованием для прослушивания и просмотра продаваемых компьютерных дисков, дисков CD и пр.;

– растяжку купленных обуви и головных уборов;

– подгонку браслетов к часам.

К информационно-консультационным (консалтинговым) услугам относят:

– предоставление информации о товарах и их изготовителях, об оказываемых услугах;

– консультации специалистов по реализации товаров отдельных видов, в том числе по их назначению и применению;

– консультации дизайнеров по интерьеру, косметологов, диетологов и пр.;

– услуги по рекламированию товаров, включая проведение рекламных презентаций товаров: показ товаров, дегустация продуктов питания;

– организацию дегустаций новых продуктов питания и продовольственных товаров отдельных видов;

– обучение покупателей правилам пользования технически сложными товарами на дому или в офисе;

– проведение выставок и ярмарок по продвижению и реализации товаров отдельных видов.

Применяя к торговым услугам классификацию услуг по характеру удовлетворяемых потребностей и по участию в создании стоимости товара, можно сказать, что торговая услуга наряду с услугами массового питания, бытового обслуживания, жилищно-коммунального хозяйства является в своей основе услугой по обслуживанию потребления готовых материальных благ.

Вместе с тем ряд торговых услуг связан с продолжением процесса производства в сфере обращения, например услуги по транспортировке товаров, их хранению, расфасовке, упаковке. Эти услуги также не создают новой потребительской стоимости, но участвуют в создании стоимости товара.

Транспортировка, экспедирование, консолидация отправок, сопровождение грузов, оформление платежей за перевозки, услуги таможенного брокера, выбор перевозчика, переговоры о тарифах и пр. – это транспортные услуги, связанные с поставкой товаров, они относятся к основным логистическим услугам.

Данные услуги предоставляются компаниями, действующими в сфере логистики, выполняющими отдельные операции, комплексные функции или интегрированное управление логистическими цепочками предприятия-клиента. Суть этих услуг заключается в поиске путей рационального продвижения товаров от производителя до конечного потребителя.

К услугам торговых организаций по продвижению товаров, предоставляемым поставщикам продовольственных товаров, относят:

– услуги по рекламированию продовольственных товаров;

– услуги специальной выкладки продовольственных товаров;

- услуги по проведению исследований потребительского спроса, подготовке отчетности, содержащей информацию о продовольственном товаре;
- осуществление иной деятельности, направленной на продвижение продовольственных товаров поставщиков.

Услуги по рекламированию товаров могут осуществляться в местах продажи, т.е. в торговых объектах, вне торговых объектов, в печатных изданиях торговой организации.

Услуги специальной выкладки товаров могут включать в себя услуги по подготовке мест специальной выкладки товаров на торговых объектах, в том числе с предоставлением права доступа на торговые объекты представителям поставщика (мерчендайзерам) для осуществления выкладки товаров и контроля за выкладкой товаров.

Услуги по проведению исследований потребительского спроса, подготовке отчетности, содержащей информацию о продовольственных товарах, включают в себя:

- проведение мониторинга продаж, предоставление отчета о количественных показателях продаж товаров поставщика и их динамике в течение определенного периода (квартала, месяца, недели) по торговой организации в целом, по регионам и (или) с разбивкой по конкретным торговым объектам;
- услуги по прогнозированию спроса на продовольственные товары поставщика;
- услуги по предоставлению информации о потенциальных потребителях продовольственных товаров поставщика;
- услуги по предоставлению информации о покупательских предпочтениях по определенному продовольственному товару поставщика;
- услуги по предоставлению информации о «портрете» покупателя продовольственных товаров поставщика;
- услуги по предоставлению поставщику продовольственных товаров информации, собранной и обобщенной представителями торговой организации, о спросе на товары данного поставщика, совершенных покупках, изменениях потребительских предпочтений;
- услуги по предоставлению информации о результатах реализации программ лояльности покупателей торговых организаций за определенный период в отношении продовольственных товаров поставщика.

По видам расчетов услуги торговли включают в себя:

- за наличные денежные средства;
- безналичным способом, в том числе с применением кредитных карт.

При расчете продажной цены за купленные товары учитывают наличие у покупателей дисконтной карты и подарочного сертификата.

В сфере обращения имеют место услуги финансовой и кредитной систем, которые удовлетворяют потребности самостоятельного движения стоимости в денежной форме и в строгом смысле не являются торговыми услугами.

Часть перечисленных услуг предполагает свободное установление цен экономическими субъектами, в то время как ценообразование на отдельные ви-

ды услуг должно осуществляться в соответствии с регламентирующими законодательными актами. Регулирование тарифов включает в себя решение процедурных вопросов, определение методов формирования тарифных систем и тарифных ставок, обоснование размеров индексации тарифов, контроль за уровнем тарифа и правильностью их применения.

Перечень услуг торговли, оказываемых организациями торговли, может быть расширен администрацией в зависимости от ассортимента реализуемых товаров с учетом специализации и местонахождения торгового объекта, специфики обслуживаемого контингента и совместимости услуг.

### 4.3. Бухгалтерский учет услуг торговли

Торговые организации могут оказывать услуги покупателям путем доставки товаров собственным транспортом или с привлечением специализированных транспортных компаний. Ведение бухгалтерского учета и порядок налогообложения услуг торговли по доставке зависят прежде всего от конкретных условий договора, заключенного с покупателем.

Если в соответствии с договором на торговую организацию как поставщика возложена обязанность осуществлять услугу по доставке товаров до покупателя и стоимость доставки включена в цену товаров, то с покупателя не взимается никакой дополнительной платы за доставку. Расходы по оказанию услуги по доставке товаров отражаются в составе расходов на продажу. Выручка признается в полной сумме исходя из стоимости товаров, включающей и стоимость доставки товаров до покупателя, но не выделяемую в документах на отгрузку товаров (товарной накладной или в УПД). Эта же сумма фигурирует и при определении налоговой базы по НДС и другим налогам в зависимости от применяемого режима налогообложения.

Если у торговой организации есть собственный транспортный отдел или иное структурное подразделение, занимающееся доставкой товаров, расходы такого подразделения в течение месяца можно предварительно отражать на счете 23 «Вспомогательное производство». Обычно этот счет применяется в крупных торговых организациях. По итогам месяца фактические расходы в части, приходящейся на операции по доставке товаров покупателям, списывают с кредита счета 23 в дебет счета 44.

Услуги по доставке товаров собственным транспортным подразделением торговой организации представлены в табл. 4.2.

Таблица 4.2

#### Бухгалтерский учет услуги по доставке товаров собственным транспортным подразделением

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны ГСМ на доставку товаров	23	10-3
2	Начислена заработная плата персоналу транспортного подразделения по доставке товаров	23	70

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы: – в фонд социального страхования; – в Пенсионный фонд РФ; – в фонд обязательного медицинского страхования; – на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	23 23 23 23	69-1 69-2 69-3 69-4
4	Начислена амортизация по основным средствам транспортного отдела по доставке товаров	23	02
5	Списаны фактические расходы транспортного подразделения по доставке товаров покупателям в состав расходов на продажу	44-2	23

Если в организационной структуре торговой организации не предусмотрено транспортное подразделение, но, тем не менее, имеется собственный или арендованный транспорт, который задействован для доставки товаров покупателям, фактические расходы, связанные с такими операциями, относятся непосредственно в дебет счета 44 «Расходы на продажу» по соответствующим статьям затрат в аналитическом учете и предусмотренным в синтетическом учете субсчетам к счету 44 в соответствии с рабочим планом счетов торговой организации.

Услуги по доставке товаров собственным транспортом торговой организации представлены в табл. 4.3.

Таблица 4.3

Бухгалтерский учет услуги по доставке товаров собственным транспортом

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны ГСМ на доставку товаров	44	10-3
2	Начислена заработная плата персоналу по доставке товаров	44	70
3	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы: – в фонд социального страхования; – в Пенсионный фонд РФ; – в фонд обязательного медицинского страхования; – на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	44 44 44 44	69-1 69-2 69-3 69-4
4	Начислена амортизация по основным средствам торговой организации, занятым доставкой товаров	44	02
5	Списаны фактические расходы по доставке товаров покупателям в себестоимость продаж	90-6	44

Если в соответствии с договором на торговую организацию как поставщика возложена обязанность осуществлять услугу по доставке товаров до покупателя и стоимость доставки включена в цену товаров и с покупателя не взи-

мается никакой дополнительной платы за доставку, то организация оптовой торговли осуществляет доставку товаров покупателям силами специализированной транспортной организации.

Услуги по доставке товаров специализированной транспортной организацией представлены в табл. 4.4.

Таблица 4.4

**Бухгалтерский учет услуги по доставке товаров транспортом  
специализированной транспортной организации**

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражены расходы по доставке товаров покупателям силами сторонней специализированной транспортной организации	44-2	60
2	Отражен НДС, предъявленный специализированной транспортной организацией по доставке товаров покупателям	19	60
3	Списан НДС в уменьшение задолженности бюджету	68	19
4	Перечислены с расчетного счета денежные средства специализированной транспортной организации за услугу по доставке товаров покупателям	60	51
5	Списаны фактические расходы по доставке товаров покупателям в себестоимость продаж	90-6	44-2

Если в соответствии с договором за доставку покупатель рассчитывается отдельно от стоимости товаров, порядок отражения в бухгалтерском учете дополнительных записей зависит от того, кто именно доставляет приобретенный товар и как оформляются отношения сторон, связанные с доставкой. Услуги по доставке товаров – это сопутствующие услуги, оказываемые покупателям по их желанию на основании отдельных договоров.

Доставка может производиться собственным транспортом торговой организации и штатными водителями-экспедиторами (грузчиками). В данном случае следует признать, что торговая организация осуществляет два вида деятельности – торговую деятельность и оказание услуг по доставке товаров. Следовательно, кроме документов на продажу товаров – это товарная накладная, счет-фактура или УПД, или товарный чек, и др. – нужно также составлять отдельный акт об оказании транспортных услуг.

Так как вида деятельности два, то доходы и расходы следует отражать по видам деятельности.

Выручка от обычных видов деятельности складывается из двух составляющих:

- выручки от продажи товаров;
- выручки от оказания услуг торговли по доставке товаров.

Расходы от обычных видов деятельности складываются из двух составляющих:

- себестоимости продажи товаров;
- себестоимости продаж от оказания услуг торговли.

Исходя из этого в рабочем плане счетов торговой организации следует предусмотреть аналитические счета к счету 90 «Продажи». В частности, для формирования финансового результата от продажи товаров необходимы следующие субсчета:

- 90-11 – выручка от продажи товаров;
- 90-21 – себестоимость продаж товаров;
- 90-31 – НДС по товарам;
- 90-91 – прибыль или убыток от продажи товаров.

Для формирования финансового результата от оказания дополнительных услуг торговли следует предусмотреть следующие субсчета:

- 90-12 – выручка от оказания услуг торговли;
- 90-22 – себестоимость продаж от оказания услуг торговли;
- 90-32 – НДС по услугам торговли;
- 90-92 – прибыль или убыток от оказания услуг торговли.

Услуги по доставке товаров собственным транспортом торговой организации представлены в табл. 4.5.

Таблица 4.5

Бухгалтерский учет продажи товаров и услуги торговли по доставке товаров

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отгружены товары покупателям по договорной цене	62	90-11
2	Начислен НДС по проданным товарам	90-31	68
3	Списана с материально ответственного лица стоимость проданных товаров	90-21	41-1
4	Выявлен финансовый результат от продажи товаров: – прибыль; – убыток	90-91 99	99 90-91
5	Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей за товары	51	62
6	Начислена задолженность покупателей за оказанные дополнительные услуги	62	90-12
7	Начислен НДС по услугам торговли	90-32	68
8	Списаны ГСМ на доставку товаров	20	10-3
9	Начислена заработная плата персоналу по доставке товаров и другие дополнительные услуги торговли	20	70
10	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы: – в фонд социального страхования; – в Пенсионный фонд РФ; – в фонд обязательного медицинского страхования; – на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20 20 20 20	69-1 69-2 69-3 69-4
11	Начислена амортизация по основным средствам по доставке товаров	20	02
12	Списаны фактические расходы в себестоимость продаж от оказания услуг торговли по доставке товаров покупателям	90-22	20

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
13	Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей за оказанные услуги торговли	51	62
14	Выявлен финансовый результат от оказания услуг торговли по доставке товаров покупателям: – прибыль; – убыток	90-92 99	99 90-92

Для доставки товара могут привлекаться сторонние организации и индивидуальные предприниматели в случае отсутствия у торговой организации собственного транспорта и если в штатном расписании не предусмотрено должностей водителей, грузчиков, сборщиков и т.п. В таком случае торговая организация становится не просто продавцом товаров, но еще и посредником между покупателем и транспортной организацией в отношениях, связанных с доставкой товара и оказанием прочих услуг торговли. Заключать с покупателем или с транспортной организацией отдельный посреднический договор (например, агентский) не обязательно, сам договор купли-продажи, предусматривающий обязанность продавца организовать доставку за счет покупателя силами третьих лиц, автоматически становится смешанным договором. Иначе услуги торговли по доставке товаров с привлечением третьей стороны можно трактовать как посреднические услуги. В такой ситуации в бухгалтерском учете сумма, поступающая от покупателя в оплату транспортных услуг, не считается доходом продавца-посредника. Выручкой от оказания посреднических услуг по организации доставки товаров покупателю силами третьего лица считается только посредническое вознаграждение. Порядок определения комиссионного вознаграждения прописывается в договоре купли-продажи между контрагентами. При этом, согласно ст. 991 ГК РФ, комиссионное вознаграждение может устанавливаться в твердой сумме в виде определенного процента от стоимости транспортных услуг как разница между суммой, взимаемой за доставку с покупателя, и суммой, подлежащей уплате перевозчику, указанной в счете. Существуют и другие способы.

Услуги по доставке товаров собственным транспортом торговой организации представлены в табл. 4.6.

Таблица 4.6

Бухгалтерский учет продажи товаров и услуги торговли по доставке товаров

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отгружены товары покупателям по договорной цене	62	90-11
2	Начислен НДС по проданным товарам	90-31	68
3	Списана с материально ответственного лица стоимость проданных товаров	90-21	41-1
4	Выявлен финансовый результат от продажи товаров: – прибыль; – убыток	90-91 99	99 90-91

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
5	Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей за товары	51	62
6	Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей за оказанные услуги торговли по доставке товаров	51	76
7	Начислена задолженность за оказанные дополнительные услуги по доставке товаров	76	60
8	Перечислены денежные средства посреднику	60	51
9	Признана выручка в виде вознаграждения за организацию услуги торговли по доставке товаров	62	90-12
10	Выявлен финансовый результат от оказания услуг торговли по доставке товаров покупателям: – прибыль; – убыток	90-92 99	99 90-92

Кроме услуги по доставке товаров, могут быть и другие сопутствующие продаже товаров услуги, например дизайн интерьера, консультации, предоставление информации и многие другие услуги. Порядок их отражения зависит от вида предоставления, условий договора и ряда других факторов, в том числе и от основного вида деятельности – оптовая это или розничная торговля.

#### 4.4. Контрольные вопросы и задачи

##### Контрольные вопросы

1. Понятие услуг торговли.
2. Характеристика услуг торговли.
3. Нормативное регулирование услуг, оказываемых торговыми организациями.
4. Требования к услугам торговли.
5. Признаки классификации услуг.
6. Виды услуг в зависимости от классификационных признаков.
7. Влияние особенностей услуг торговли на организацию бухгалтерского учета.
8. Влияние особенностей условий договора на оказание дополнительных услуг торговли на порядок бухгалтерского учета.
9. Документальное оформление операций по оказанию услуг.
10. Общий порядок отражения операций по оказанию услуг торговли у торговой организации.
11. Налогообложение услуг торговли у торговой организации.

##### Задачи

##### Задача 4.1

*Исходные данные.* Оптовая организация имеет в своей структуре транспортный отдел. В течение месяца покупателям было отгружено товаров на

36 000 000 р., в том числе НДС по максимальной ставке. Фактическая себестоимость проданных товаров – 25 300 000 р. Оплата за товары произведена покупателями в следующем месяце.

По условиям договоров поставки в обязанности поставщика входит доставка товаров до покупателя собственным транспортом, при этом ее стоимость включена в стоимость товаров и отдельно в товарной накладной не выделяется.

Расходы транспортного отдела по доставке товаров за месяц следующие:

- амортизация основных средств – 27 600 р.;
- заработная плата водителей и страховые взносы – 1 562 400 р.;
- израсходованные ГСМ – 1 260 000 р.

Расходы на продажу товаров составили 1 250 300 р. и списаны в себестоимость продаж.

*Задание:*

1. Определить величину расходов услуг торговли по доставке товаров автомобильным транспортом транспортного отдела.
2. Отразить операции по оказанию услуг торговли по доставке товаров автомобильным транспортом транспортного отдела.
3. Отразить операции по движению товаров в оптовой организации.
4. Выявить финансовый результат.

#### **Задача 4.2**

*Исходные данные.* Мебельный салон осуществляет доставку и сборку приобретенной покупателями мебели собственными силами: на балансе организации имеются автомобили, а в штате состоят водители, грузчики, сборщики мебели. Стоимость доставки и сборки включается в продажную цену мебели. В течение месяца была реализована различная мебель на общую сумму 600 000 р., фактическая стоимость проданной мебели – 390 000 р. В тот же месяц понесены следующие расходы, связанные с доставкой и сборкой мебели:

- начислена амортизация на автомобили в размере 14 000 р.;
- списаны израсходованные ГСМ на общую сумму 20 000 р.;
- начислена заработная плата и страховые взносы с заработной платы водителей, грузчиков и сборщиков мебели в общей сумме 80 520 р.

*Задание:*

1. Определить величину расходов услуг торговли по доставке товаров собственным транспортом.
2. Отразить операции по оказанию услуг торговли по доставке товаров собственным транспортом.
3. Отразить операции по движению товаров в торговой организации.
4. Выявить финансовый результат.

#### **Задача 4.3**

*Исходные данные.* Организация оптовой торговли осуществляет доставку товаров покупателям силами специализированной транспортной организации. Обязанность по доставке товаров лежит на поставщике товаров – торговой ор-

ганизации, отдельная плата за доставку с покупателей не взимается, а включается в стоимость товара.

За месяц было продано товаров, облагаемых НДС по ставке 10 %, на общую сумму 550 000 р., в том числе НДС. Фактическая себестоимость товаров составляет 340 000 р. Расходы на доставку товаров покупателям составили 35 400 р., в том числе НДС, предъявленный транспортной организацией по максимальной ставке. Оплата за товары получена в следующем месяце.

*Задание:*

1. Определить величину расходов услуг торговли по доставке товаров транспортом сторонней организации.

2. Отразить операции по оказанию услуг торговли по доставке товаров сторонним транспортом.

3. Отразить операции по движению товаров в торговой организации.

4. Выявить финансовый результат.

#### **Задача 4.4**

*Исходные данные.* Торговая организация признает два вида выручки – от торговли товарами и от оказания транспортных услуг. Услуги по доставке оказываются покупателям за отдельную плату. У торговой организации на балансе отсутствуют собственные автомобили и в штатном расписании не предусмотрены должности грузчиков, водителей, поэтому для оказания данных видов услуг привлекаются индивидуальные предприниматели как посредники. Посредническим вознаграждением торговой организации признается разница между суммой, взимаемой с покупателя за доставку товаров, и суммой, предъявленной к оплате индивидуальными предпринимателями, фактически оказавшими соответствующие услуги.

В течение месяца продано товаров на общую сумму 960 000 р., в том числе НДС по максимальной ставке.

Общая выручка в размере 960 000 р. фактически складывается из двух составляющих:

- выручки от продажи товаров в размере 912 000 р.;
- выручки от оказания услуг по доставке товаров в сумме 48 000 р.

Фактическая себестоимость проданных товаров – 680 000 р.

В течение месяца от покупателей поступили:

- денежные средства от продажи товаров на расчетный счет – 912 000 р.;
- денежные средства за доставку товаров в кассу – 48 000 р.

По итогам месяца индивидуальные предприниматели предъявили торговой организации счета и акты за оказанные ими услуги по доставке товаров на общую сумму 40 800 р.

*Задание:*

1. Отразить операции по оказанию услуг торговли как самостоятельного вида деятельности торговой организации.

2. Отразить операции по движению товаров в торговой организации.

3. Выявить финансовый результат от продажи товаров.

4. Выявить финансовый результат от доставки товаров.

#### **Задача 4.5**

*Исходные данные.* Оптовая торговая организация заключила с покупателем товаров так называемый смешанный договор: в текст договора купли-продажи продукции включено условие об обязанности продавца организовать за счет покупателя доставку продукции со склада продавца до склада покупателя силами специализированной транспортной организации.

Стоимость товаров (без учета доставки) – 708 000 р., в том числе НДС по максимальной ставке. Посредническое вознаграждение за оказание услуг по организации доставки – 2 % от фактической стоимости транспортных услуг. В соответствии с договором с транспортной компанией стоимость доставки составила 30 000 р., в том числе НДС. Фактическая себестоимость проданных товаров – 475 000 р.

*Задание:*

1. Отразить операции по оказанию услуг торговли как самостоятельного вида деятельности торговой организации.
2. Отразить операции по движению товаров в торговой организации.
3. Выявить финансовый результат от продажи товаров.
4. Выявить финансовый результат от доставки товаров.

## **5. УЧЕТ УСЛУГ ПАРИКМАХЕРСКИХ И САЛОНОВ КРАСОТЫ**

### **Целевая установка**

Рассмотреть сущность услуг парикмахерских и салонов красоты, определить их нормативное регулирование и особенности бухгалтерского учета расходов и доходов по оказанию услуг парикмахерских и салонов красоты.

### **Нормативно-правовые акты**

1. Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники : постановление Правительства РФ от 06.05.2008 г. № 359 (с изм.).

2. Правила бытового обслуживания населения в Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 15.08.1997 г. № 1025 (с изм.).

3. ГОСТ Р 51142-2019 «Услуги бытовые, услуги парикмахерских, общие технические услуги» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 27.03.2019 г. № 105-ст.

4. Об утверждении форм документов строгой отчетности : письмо МФ РФ от 20.04.1995 г. № 16-00-30-33 (с изм.).

5. Доходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : приказ МФ РФ от 06.05.1999 г. № 32н (с изм.).

6. Расходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : приказ МФ РФ от 06.05.1999 г. № 33н (с изм.).

### **5.1. Характеристика услуг парикмахерских и салонов красоты**

Согласно толковому словарю русского языка, под услугой понимается:

- действие, приносящее пользу, помощь другому;
- бытовые удобства, предоставляемые кому-нибудь.

Согласно англо-русскому словарю, под услугой понимается действие, направленное непосредственно на потребителя.

В экономической литературе существует достаточно много определений услуги. Во многом это объясняется тем, что сфера услуг чрезвычайно многолика и включает различные виды деятельности.

Из всех определений услуги в экономической литературе наибольший интерес вызывают те, в которых подчеркивается, что результатом услуговой деятельности является изменение качества того объекта, на который направлена услуга.

Услуги могут быть оказаны в различных сферах деятельности, в частности и в сфере по оказанию услуг парикмахерских.

Услуги парикмахерских и салонов красоты относятся к сфере бытового обслуживания. Кроме парикмахерских, к сфере бытового обслуживания относятся прачечные, химчистки, салоны красоты, ремонт бытовой техники, радиоэлектроники, фотосалоны и др.

Согласно национальному стандарту Российской Федерации, услуги парикмахерских и салонов красоты – это результат непосредственного взаимодействия

ствия организации и потребителя, а также собственной деятельности организации по удовлетворению эстетических и гигиенических потребностей клиента.

Оказывать услуги парикмахерских и салонов красоты по уходу за волосами, кожей лица и тела, ногтями, выполнять постижерные работы, предоставлять косметические услуги (в том числе СПА, татуаж) могут организации независимо от их организационно-правовой формы, а также индивидуальные предприниматели.

Организации, оказывающие услуги парикмахерских и салонов красоты, представлены на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Исполнители услуг парикмахерских

К услугам парикмахерских и салонов красоты относятся различные виды услуг, представленные в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Услуги парикмахерских и салонов красоты

№ п/п	Наименование вида услуги
1	Стрижка волос простая (машинкой)
2	Стрижка волос модельная (ножницами или бритвой)
3	Стрижка бороды, поправка усов, бакенбард, бровей
4	Бритье головы, бороды, усов
5	Мытье головы
6	Укладка волос феном
7	Причесывание волос горячим феном
8	Причесывание волос холодным способом
9	Завивка волос (перманент) со стрижкой и мытьем головы
10	Завивка волос химическим составом со стрижкой и мытьем головы
11	Обесцвечивание волос
12	Мелирование волос
13	Тонирование волос
14	Окраска волос, бороды, усов
15	Частичное причесывание и сушка коротких волос

№ п/п	Наименование вида услуги
16	Выполнение модельной прически и сушка волос
17	Применение патентованных препаратов по уходу за волосами
18	Выполнение женской прически с применением кос и шиньонов
19	Прикрепление фаты, украшений
20	Фиксирование прически лаком
21	Сушка волос
22	Простой и сложный грим лица
23	Окраска бровей и ресниц
24	Гигиеническая чистка лица
25	Питательные маски для лица и шеи
26	Массаж лица и шеи
27	Комплексный уход за кожей лица (чистка, массаж, маска, макияж)
28	Гигиенический маникюр с покрытием и без покрытия ногтей лаком
29	Гигиенический массаж, смягчение кожи, парафиновые укутывания кистей рук
30	Педикюр с покрытием ногтей лаком и без покрытия лаком
31	Удаление мозолей
32	Смягчающие, тонизирующие ванночки и массаж ног
33	Чистка, мытье и расчесывание парика, накладки, шиньона
34	Стрижка, подгонка, причёсывание парика, накладки шиньона
35	Окраска парика, накладки, шиньона с последующим расчесыванием
36	Завивка парика, накладки, шиньона
37	Изготовление и ремонт париков, накладок, шиньонов и прочие услуги

Услуги парикмахерских классифицируются по различным признакам, представленным на рис. 5.2.

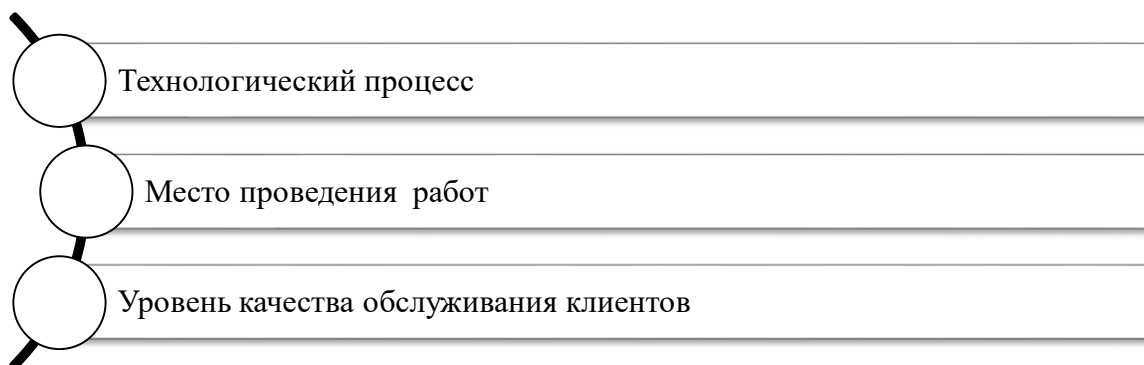


Рис. 5.2. Признаки классификации услуг парикмахерских и салонов красоты

Технологический процесс оказания услуги парикмахерских и салонов красоты – это совокупность операций по удовлетворению эстетических и гигиенических потребностей клиента, выполняемых в соответствии с техническими требованиями на данный вид услуги.

По технологическому признаку услуги парикмахерских и салонов красоты делятся на группы, представленные на рис. 5.3.

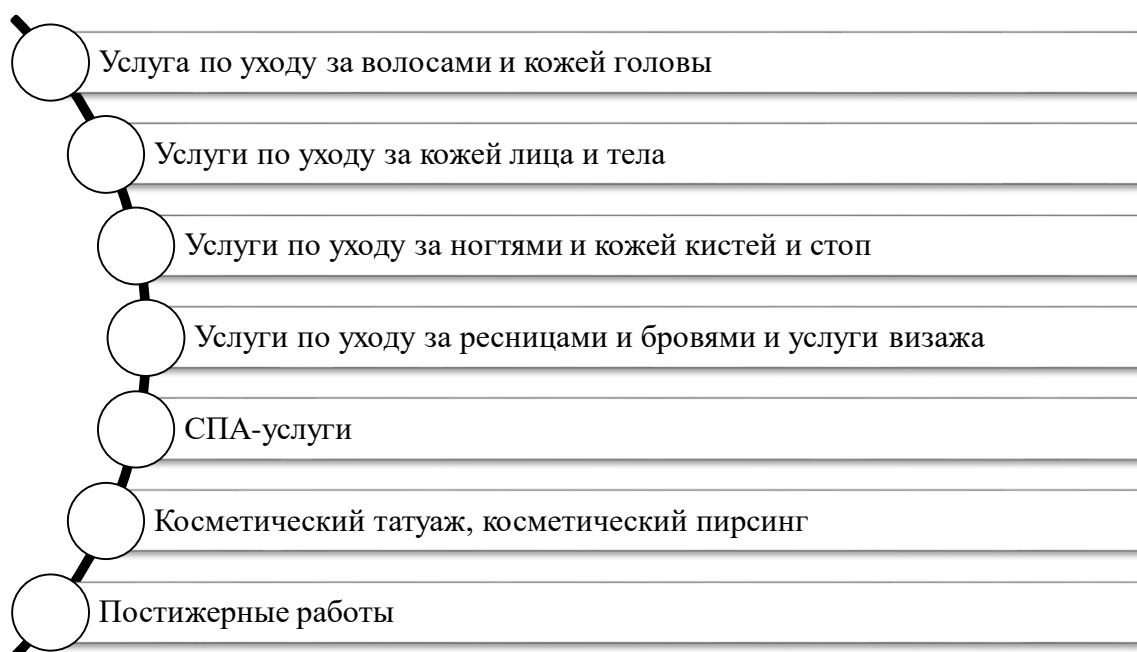


Рис. 5.3. Классификация услуг парикмахерских и салонов красоты по технологическому признаку

Технический документ на услугу парикмахерских и салонов красоты – документ, устанавливающий технические, технологические, конструкторские и другие характеристики услуги парикмахерских и салонов красоты.

Услуга по уходу за волосами – это физическое и химическое воздействие на волосы и кожу головы в целях удовлетворения потребностей клиента.

Услуга по уходу за кожей лица и тела (косметическая услуга) – это физическое и химическое воздействие на кожу лица и тела в целях их очищения, тонизирования, интенсивного ухода, защиты, улучшения внешнего вида, а также украшения, придания лицу индивидуальной выразительности для удовлетворения эстетических потребностей клиента.

Услуга по уходу за ногтями и кожей кистей и стоп (маникюр, педикюр) – это физическое и химическое воздействие на ногти и кожу кистей и стоп для их оздоровления и защиты в целях удовлетворения гигиенических и эстетических потребностей клиента.

Ногтевой сервис – это набор услуг, включающий в себя маникюр, педикюр, укрепление, моделирование, дизайн ногтей, гигиенический и эстетический уход за натуральными ногтями, гигиенический и эстетический уход за кожей кистей и стоп, ремонт ногтей, коррекцию укрепленных/смоделированных ногтей, удаление искусственного покрытия.

Услуги по наращиванию ресниц – это физическое и химическое воздействие на ресницы клиента, связанное с изменением формы, размеров и цвета ресниц с целью придания лицу индивидуальной выразительности с использованием искусственных ресниц для удовлетворения эстетических потребностей клиента.

СПА-услуга – это услуга общеоздоровительного, косметического и (или) релаксирующего характера, оказываемая в условиях высокой комфортности и относящаяся к одной или нескольким СПА-технологиям.

СПА – современная концепция комплексного оздоровительного воздействия на организм здорового человека, основанная на холистическом подходе к организму и нацеленная на гармонизацию и поддержание физического и душевного состояния.

СПА-услуга может быть предоставлена в виде единичной процедуры, СПА-пакета или СПА-программы.

Косметический татуаж – это услуга косметического характера и назначения по удовлетворению эстетических потребностей клиента путем введения пигментов в кожу человека.

Термин «татуаж» является синонимом терминов «тату» и «татуировка».

Косметический пирсинг – установка специальных украшений в мочки уха, хрящевые ткани ушной раковины и носа, а также в кожные складки.

В зависимости от глубины введения пигмента технологии косметического татуажа подразделяют на эпидермальный и дермальный татуаж.

Постижерные работы – это изготовление и ремонт париков, накладных усов, бород, бакенбард, полупариков, накладок, кос, шиньонов и украшений из волос по индивидуальным заказам клиента.

По месту проведения работ услуги делятся на услуги, оказанные:

- стационарно;
- на базе клиента.

Под качеством услуги парикмахерских и салонов красоты подразумевается совокупность характеристик услуги парикмахерских и салонов красоты, определяющих ее способность удовлетворять установленные или предполагаемые потребности клиента.

Под качеством обслуживания подразумевается совокупность характеристик процесса и условий обслуживания, обеспечивающих удовлетворение установленных или предполагаемых потребностей клиента.

По уровню качества услуги парикмахерских и салонов красоты подразделяют на услуги парикмахерских и салонов красоты:

- высшей категории;
- первой категории;
- второй категории.

Возможно применять другие наименования категорий парикмахерских и салонов красоты, например: три звезды, две звезды, одна звезда, характеризующие соответствующий уровень качества.

Исполнитель услуг парикмахерских и салонов красоты – это организация независимо от ее организационно-правовой формы, а также индивидуальный предприниматель, оказывающие услуги парикмахерских и салонов красоты по уходу за волосами, кожей лица и тела, ногтями, выполняющие постижерные работы, косметические услуги (в том числе СПА, татуаж).

К исполнителям услуг парикмахерских и салонов красоты предъявляются определенные требования, которые могут быть использованы для установления категории исполнителя услуг или как основа для разработки конкретной системы категорирования. Требования представлены в табл. 5.2.

Таблица 5.2

## Требования к исполнителю услуг парикмахерских\*

№ п/п	Требования	Высшая категория	Первая категория	Вторая категория
1	Соответствие услуг обязательным требованиям (экологичности и безопасности), определенным законом или в установленном законом порядке Соответствие услуг требованиям Госстандарта	+	+	+
2	Соответствие услуг требованиям национального стандарта РФ	+	+	+
3	Соответствие особому стилю или направлению парикмахерского искусства	+	+	–
4	Оформление и оборудование здания и залов обслуживания: – использование декоративных элементов и (или) ярко выраженное соответствие оформления организации определенному художественному стилю; – наличие вывески со световыми элементами оформления; – наличие системы кондиционирования	+	+	–
		+	–	–
		+	+	+
5	Состав услуг и дополнительный сервис: – номенклатура услуг – количество групп по технологическому признаку; – возможность для клиента в одно посещение комплекса совместимых услуг; – дополнительные услуги: • возможность предварительной записи на обслуживание; • наличие картотеки и специального обслуживания для отдельных групп клиентов; • оказание консультационных услуг; • предложение прохладительных напитков, кофе, чая и т.п.; • продажа сопутствующих товаров	Не менее трех	Не менее двух	Не менее одной
		+	+	–
		+	+	–
		+	–	–
		+	+	–
		+	–	–
		+	–	–
6	Использование инновационных технологий, оборудования и инструментов, современных материалов	+	+	–
7	Состав и квалификация работников: – наличие подтверждения профессионального образования; – регулярное повышение квалификации работников: • не менее одного раза в год; • не менее одного раза в два года Состав работников по уровню образования и квалификации: – парикмахеры-модельеры, парикмахеры 5-го уровня (не менее 50 % от общей численности парикмахеров), парикмахеры 4-го уровня, косметики 5-го уровня, а также мастер маникюра 4-го уровня и мастер педикюра 4-го уровня, мастер по	+	+	+
		+	+	–
		–	–	+
		+	–	–

№ п/п	Требования	Высшая категория	Первая категория	Вторая категория
	<p>наращиванию ресниц 4-го уровня, визажист 4-го и 5-го уровней, косметик-эстетист по уходу за лицом и телом 4-го уровня, мастер перманентного макияжа 4-го уровня, мастер художественной татуировки 4-го уровня (имеющие стаж работы по специальности не менее двух лет);</p> <p>– парикмахеры-модельеры, парикмахеры 5-го и 4-го уровней (не менее 25 % от общей численности парикмахеров), а также мастер маникюра 4-го уровня и мастер педикюра 4-го уровня, мастер по наращиванию ресниц 4-го уровня, визажист 4-го и 5-го уровней, косметик-эстетист по уходу за лицом и телом 4-го уровня, мастер перманентного макияжа 4-го уровня, мастер художественной татуировки (имеющие стаж работы по специальности не менее одного года);</p> <p>– специалисты 4-го уровня;</p> <p>– участие работников в конкурсах, фестивалях, выставках, выполнение профессиональных работ для театральных представлений, других мероприятий, требующих творческого подхода к оказанию услуг парикмахерских и салонов красоты</p>	–	+	–
	– участие работников в конкурсах, фестивалях, выставках, выполнение профессиональных работ для театральных представлений, других мероприятий, требующих творческого подхода к оказанию услуг парикмахерских и салонов красоты	–	–	+
		+	–	–
8	Наличие у исполнителя документального подтверждения повышенного качества оказываемых услуг: сертификата соответствия; свидетельств об участии исполнителя в конкурсах, фестивалях парикмахерского искусства, выставках, положительных отзывов потребителей и т.п.	+	+	–
9	Реализация администрацией исполнителя политики, направленной на обеспечение стабильности работы организации и высокого качества услуг	+	+	–

\* Знак «+» означает, что выполнение требований предусмотрено, знак «–» – выполнение требований не предусмотрено.

Парикмахерская и салон красоты высшей категории обеспечивают на высоком художественном уровне оказание услуг любой сложности и повышенного качества, включая выполнение оригинальных, уникальных услуг, соответствующих современному и перспективному направлению моды и индивидуальным запросам клиентов.

Парикмахерская и салон красоты первой категории обеспечивают оказание соответствующих направлениям моды и индивидуальным запросам клиентов услуг, как то: художественные прически, стрижки и другие виды услуг.

Парикмахерская и салон красоты второй категории оказывают спектр услуг согласно своему профилю.

Услуги парикмахерских и салонов красоты должны соответствовать требованиям национального стандарта РФ и потребностям клиента, быть безопасными для жизни, здоровья, имущества потребителей и исполнителей услуг, безопасными для окружающей среды (рис. 5.4).

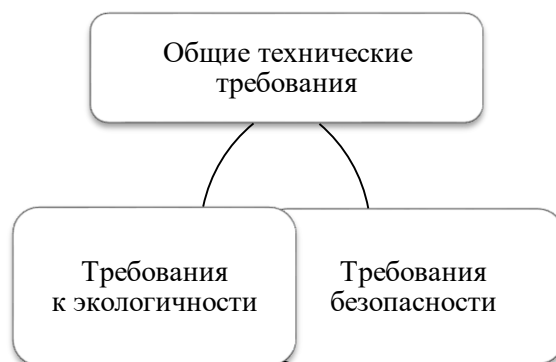


Рис. 5.4. Требования к услугам парикмахерских и салонов красоты

Услуги парикмахерских и салонов характеризуются показателями безопасности, экологичности и функциональными показателями. Показатели безопасности и экологичности оцениваются в соответствии с нормативными документами, устанавливающими эти показатели. Функциональные показатели (показатели, характеризующие потребительские свойства) оценивают на основе нормативных документов, отражающих показатели назначения, а также учитывая мнения клиентов.

Требования технические, безопасности и экологичности услуг парикмахерских и салонов красоты представлены в табл. 5.3.

Таблица 5.3

Основные технические требования, требования к безопасности и экологичности услуг парикмахерских и салонов красоты

Требование	Показатели
Общие технические требования	Услуги парикмахерских и салонов красоты должны соответствовать требованиям национального стандарта и потребностям клиента, быть безопасными для жизни, здоровья, имущества потребителей и исполнителей услуг, безопасными для окружающей среды
	Услуги парикмахерских и салонов красоты должны быть оказаны в соответствии с требованиями стандарта
	Материалы и косметические средства (косметические, парфюмерные товары и препараты, постижерное сырье) и технологическое оборудование, вошедшие в перечень товаров, подлежащих обязательному подтверждению соответствия, должны иметь декларацию о соответствии или сертификат соответствия и использоваться согласно требованиям нормативных документов организации-изготовителя
	Работник, оказывающий услуги парикмахерских, должен иметь специальное профессиональное образование и выполнять работы в соответствии с уровнем квалификации
	Рабочее место работника должно быть оснащено комплектом оборудования, инструментов, приспособлений, отвечающих требованиям безопасности, производственной санитарии, эстетики и эргономики
	Обязательными условиями для оказания услуг парикмахерских и салонов красоты являются: документально подтвержденный профессиональный уровень мастерства работника и его знание требований безопасности, правил обслуживания и санитарных норм; соблюдение тре-

Требование	Показатели
	<p>бований к внешнему виду работника; наличие технологического оборудования, инструментов и материалов; наличие нормативных и технических документов на конкретные виды услуг парикмахерских</p>
Требования к безопасности	Срок использования материалов по назначению должен соответствовать сроку годности, установленному изготовителем
	При использовании материалов и осуществлении технологических процессов оказания услуг парикмахерских необходимо учитывать противопоказания и индивидуальные особенности клиента
	Перед началом технологических процессов оказания таких услуг, как химическая завивка, окраска волос, бровей и ресниц, необходимо проверить кожу клиента на чувствительность к используемым материалам в соответствии с технологией на данный вид услуг
	Нормы времени, нормы расхода материалов и последовательность технологических операций должны быть соблюдены в соответствии с технологией на конкретный вид оказываемых парикмахерских услуг
	Используемые инструменты и приспособления должны проходить обязательную дезинфекцию в соответствии с санитарными правилами
	Белье, применяемое при обслуживании клиентов, должно регулярно проходить санитарную обработку или быть одноразовым
	Температура воды, используемой при оказании услуг парикмахерских, должна соответствовать технологии на данный вид услуг с учетом индивидуальных особенностей клиента (не менее 38 °С, но не более 50 °С)
	Реализация, применение и хранение материалов, составленных по индивидуальному рецепту и не имеющих документа, подтверждающего оценку соответствия, не допускаются
	Постижерные работы следует выполнять по техническим описаниям и образцам – моделям, изготовленным из натурального и синтетического материала (волос) в соответствии с нормативными документами, а также с учетом пожеланий клиентов
Требования к экологичности услуг	<p>При оказании услуг по уходу за волосами, за кожей лица и тела необходимо соблюдать дополнительные требования наряду с установленными национальным стандартом РФ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– при химической завивке и окраске волос химическими красителями требуется строго соблюдать состав, концентрацию и время воздействия применяемых химических препаратов в соответствии с технологией конкретных видов услуг с учетом индивидуальной структуры волос клиента;</li> <li>– при оказании услуг по уходу за кожей лица и тела работники должны иметь специальное профессиональное образование или специальную подготовку, а также могут иметь медицинское образование и соответствовать требованиям</li> </ul>
	<p>Экологическая безопасность должна быть обеспечена соблюдением установленных требований охраны окружающей среды:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– к техническому состоянию;</li> <li>– содержанию помещений;</li> <li>– вентиляции;</li> <li>– водоснабжению;</li> <li>– канализации;</li> <li>– отходам производства</li> </ul>

Контроль за соблюдением требований при оказании услуг (услуг по уходу за волосами, по уходу за кожей лица и тела, визажа, постижерные работы) осуществляют с помощью органолептических, аналитических и социологических методов контроля.

## **5.2. Учет расходов парикмахерских услуг**

Организации по оказанию услуг парикмахерских независимо от применяемой системы налогообложения осуществляют учет расходов. Если парикмахерская применяет упрощенную систему налогообложения и объектом налогообложения являются «доходы минус расходы», то учет расходов ограничивается лишь налоговым учетом. Если объектом налогообложения выступают доходы, то учет расходов и в налоговом учете не ведется, т.е. расходы не фиксируются в Книге учета доходов и расходов. Однако собственник организации или индивидуальный предприниматель требует данные по учету расходов в управленческих целях. Если в целях бухгалтерского и налогового учета учет расходов не ведется, то учет расходов осуществляется в управленческих целях. Если организации применяют общую систему налогообложения, то учет расходов осуществляется на общих основаниях в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации».

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с оказанием парикмахерских услуг. Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением материалов для оказания услуг;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе оказания услуг (расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, поддержанию его в исправном состоянии, расходы по содержанию инструментов, управленческие расходы и др.).

Для целей бухгалтерского учета при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам, представленным на рис. 5.5.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

В парикмахерских могут быть статьи затрат, представленные в табл. 5.4.

Для учета расхода материалов по видам оказанных услуг целесообразно составлять калькуляционные карты, например укладка волос феном, завивка волос химическим составом со стрижкой и мытьем головы и т.п. При этом статьи затрат должны включать в себя наименования и количество используемых материальных ценностей, трудовых ресурсов и прочих расходов, к примеру затраты на электроэнергию, воду. На основе калькуляционной карты утвержда-

ются расходные нормативы, позволяющие зафиксировать по определенным специализациям услуг парикмахерских затраты времени на выполнение определенных операций, нормы расходы белья, инструментов, комплекты инструментов и оборудования, основных и вспомогательных материалов и т.п. Нормы расхода задают минимальный уровень потребления определенного реквизита и необходимы при формировании себестоимости и цены на услуги парикмахерских. Нормы расхода инструментов, белья, а также минимальные комплекты инструментов по специализациям услуг парикмахерских определяются с учетом санитарных правил. Например, под нормой расхода инструментов понимается необходимое количество инструментов в обороте для одного исполнителя услуги (мастера) в одну смену; под комплектом инструмента понимается минимальный набор инструментов исполнителя услуги (мастера) для обеспечения выполнения услуг.

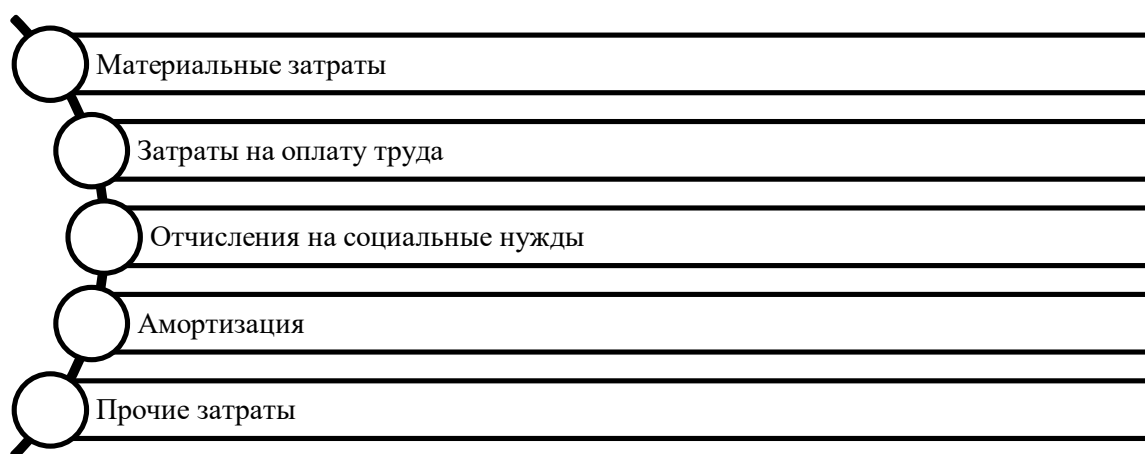


Рис. 5.5. Группировка расходов по элементам затрат

Таблица 5.4

Перечень статей затрат по оказанию услуг парикмахерских

№ п/п	Наименование статей затрат
1	Расходные материалы
2	Инструменты
3	Расходы на оплату труда
4	Страховые взносы
5	Амортизация основных средств
6	Расходы на коммунальные услуги
7	Расходы по аренде помещения
8	Расходы по рекламе услуг
9	Расходы на специальную одежду и белье
10	Прочие расходы

Расходные материалы в парикмахерских и салонах красоты представлены на рис. 5.6.

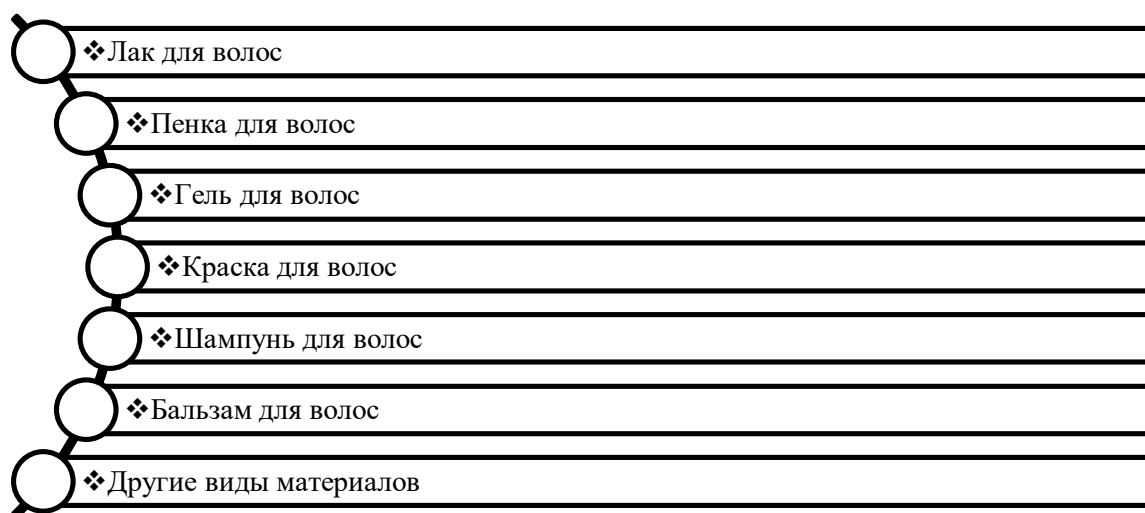


Рис. 5.6. Состав расходных материалов

Учет материалов осуществляется в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы». Статья расходов «Расходные материалы» может быть значительной, поэтому, даже если объектом налогообложения выбраны доходы, руководителей парикмахерских, салонов будет чрезвычайно интересоваться, как же мастера распоряжаются расходными материалами. В других случаях отложенный учет материалов просто необходим.

При отпуске материалов для оказания конкретной услуги их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов.

Важным для учета расходных материалов является норма списания материалов на все виды предоставляемых услуг. С этой целью составляется калькуляция каждой услуги с учетом закупочных цен, и на ее основе списываются материалы.

*Пример.*

Рассчитаем стоимость списания расходных материалов для такой услуги, как мытье головы, при волосах средней длины в салоне красоты. Данные представлены в табл. 5.5.

Таблица 5.5

Данные для расчета списания расходных материалов

Материал	На начало месяца			Поступило за месяц		
	Количество, шт.	Емкость, мл	Цена, р.	Количество, шт.	Емкость, мл	Цена, р.
Шампунь	—	—	—	150	100	378,00
Шампунь	—	—	—	110	75	350,00
Бальзам для волос	5	80	354	150	80	356,00

Салон красоты оценивает материалы по средней себестоимости. Расчет средней стоимости материалов производится в табл. 5.6.

Таблица 5.6

## Расчет средней стоимости 1 мл материала

Материалы	Средняя цена, р.	Расчет средней цены
Шампунь	5,09	$(150 \text{ шт.} \cdot 378 \text{ р.} + 110 \text{ шт.} \cdot 350 \text{ р.}) / (150 \text{ шт.} \times 100 \text{ мл} + 110 \text{ шт.} \cdot 75 \text{ мл})$
Бальзам для волос	4,45	$(5 \text{ шт.} \cdot 354 \text{ р.} + 150 \text{ шт.} \cdot 356 \text{ р.}) / (5 \text{ шт.} \cdot 80 \text{ мл} + 150 \text{ шт.} \cdot 80 \text{ мл})$

Зная норму расхода материалов и их среднюю цену, определим стоимость списания материалов для услуги «Мытье головы» при волосах средней длины. Расчет стоимости материалов производится в табл. 5.7.

Таблица 5.7

## Расчет стоимости списания материала для услуги «Мытье головы»

Материалы	Норма расхода, мл	Средняя цена, р.	Расчет стоимости списания материалов	Стоимость материалов, р.
Шампунь	20	5,09	$5,09 \text{ р.} \cdot 20 \text{ мл} + 4,45 \cdot 15 \text{ мл}$	168,55
Бальзам для волос	15	4,45		

Этот расчет найдет отражение в бухгалтерском учете как Дебет счета 20 «Мытье головы».

Кредит счета 10 субсчет «Расходные материалы» – на стоимость материалов, использованных для услуги «Мытье головы» на одного клиента на сумму 168, 55 р.

Кроме расходных материалов для оказания услуг парикмахерских, производится списание материалов для дезинфекции инструментов, например спирт гидролизный, хлорамин и др.

Расход материалов на дезинфекцию инструментов может быть взят в следующих размерах, представленных в табл. 5.8.

Таблица 5.8

## Норма расхода материалов на дезинфекцию инструментов

Материалы	Норма на одного посетителя, г				
	Мужской зал	Женский зал	Косметический зал	Маникюрный зал	Педикюрный зал
Хлорамин 5 %	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5
Спирт гидролизный (синтетический) или денатурат	1,5	1,0	2,0	2,0	2,5

Нормы могут быть увеличены салоном красоты исходя из особенностей оказания услуг парикмахерских.

В бухгалтерском учете отпуск материалов на дезинфекцию инструментов найдет отражение как

Дебет счета 20 «Стрижка волос».

Кредит счета 10 субсчет «Дезинфицирующие материалы» – на стоимость дезинфицирующих материалов, использованных для услуги «Стрижка волос» на одного клиента в женском зале на сумму 1,2 р. (при условии, что стоимость 100 г спирта составляет 120 р.).

В соответствии с учетной политикой инструменты могут быть отнесены в состав оборотных активов, т.е. в состав материалов, и их стоимость полностью списывается в момент отпуска мастеру в качестве материальных расходов. Инструменты подразделяются по специализациям услуг. Инструменты по оказанию услуг парикмахерских представлены в табл. 5.9.

Таблица 5.9

Инструменты по специализациям парикмахерских услуг

№ п/п	Наименование инструментов по специализациям услуг
<i>I. Парикмахерские инструменты</i>	
1	Бритва клинковая безопасная
2	Бритва для стрижки волос (со вставным лезвием)
3	Машинка ручная рычажная для стрижки волос
4	Электрическая машинка для стрижки волос отечественная (импортная)
5	Ножницы парикмахерские прямые отечественные
6	Ножницы зубчатые для филировки
7	Кисти для бритья
8	Бритвенный прибор из нержавеющей (никелированной) стали
9	Расческа пластмассовая
10	Щетка для укладки волос: капроновая, металлическая, резиновая, с натуральной щетиной
11	Пульверизатор для увлажнения волос
12	Электрощипцы
13	Электрофен
14	Бигуди: металлические, пластмассовые
15	Бигуди (палочки) для химической завивки волос: пластмассовые, деревянные
16	Патроны и зажимы для перманента
17	Зажимы для волос «Уточка»
18	Емкость для смешивания препаратов
19	Мерная посуда
20	Колпаки утепленные на подкладке из синтетического материала для химической завивки волос
21	Кисточка для нанесения краски на волосы
22	Перчатки резиновые
<i>II. Косметические инструменты</i>	
1	Ложечка Унна
2	Пинцет анатомический
3	Пинцет для оформления бровей
4	Щеточка для бровей и ресниц
5	Игла в иглодержателе
6	Стерилизатор электрический
7	Лоточки
<i>III. Маникюрные инструменты</i>	
1	Ножницы заусенечные, 90 и 100 мм
2	Кусачки заусенечные, 100, 110 и 115 мм

№ п/п	Наименование инструментов по специализациям услуг
3	Кусачки ногтевые, 110 и 130 мм
4	Пилка для ногтей
5	Ногтечистка
6	Лопаточка для сдвигания кожицы
7	Копье
8	Кисточка колонковая
9	Ванночка для горячей воды: эмалированная, пластмассовая
10	Стерилизатор электрический
<i>IV. Педикюрные инструменты</i>	
1	Ножницы заусенечные, 90 и 100 мм
2	Кусачки заусенечные, 100, 110 и 115 мм
3	Кусачки ногтевые, 110 и 130 мм
4	Пилка для ногтей
5	Ногтечистка
6	Лопаточка для сдвигания кожицы
7	Копье
8	Кисточка колонковая
9	Ванночка эмалированная для горячей воды (пластмассовая)
10	Стерилизатор электрический
11	Бритва безопасная
12	Набор педикюрного инструмента

В бухгалтерском учете отпуск инструментов найдет отражение как Дебет счета 20 «Стрижка волос модельная».

Кредит счета 10 субсчет «Инструменты» – на стоимость пульверизатора для увлажнения волос для услуги «Стрижка волос» на сумму 130 р.

Следующая статья – «Расходы на оплату труда». Весь персонал парикмахерских, салонов можно подразделить на следующие категории:

- руководители и специалисты: директор, главный бухгалтер, бухгалтер-кассир;
- мастера: парикмахер, демонстратор причесок, специалист по маникюру, специалист по педикюру;
- технический персонал.

Так как существуют разные группы персонала по оказанию услуг парикмахерских, то единую систему оплаты труда применять нецелесообразно, поэтому следует весь персонал распределить на группы и для каждой группы установить систему оплаты труда.

В одну группу можно включить мастеров по парикмахерским и прочим услугам, так как от их работы напрямую зависит выручка организации. Для этой группы целесообразно применять бонусную систему оплаты труда или на комиссионной основе. При оплате труда на комиссионной основе мастер заинтересован в расширении клиентуры и увеличении выручки. Однако количество клиентов не всегда зависит от качества оказания услуг мастера, особенно если парикмахерская недавно открылась. Количество клиентов может быть разным, следовательно, заработная плата будет зависеть от количества клиентов, если

клиентов нет, то нет и оплаты труда, а парикмахер должен получать определенную сумму за выход на работу. При оплате труда на комиссионной основе такая возможность отсутствует, однако можно установить минимальный оклад.

При бонусной системе мастеру устанавливается оклад за отработанное время и премия в виде процента от выручки. Такая система больше отвечает требованиям организации.

В другую группу следует включить главного бухгалтера, бухгалтера-кассира, уборщицу, охранников. Эти специалисты напрямую не влияют на какие-либо показатели деятельности организации, и для них можно установить одну и ту же систему оплаты труда – повременно-премиальную.

К следующей группе можно отнести директора. Поскольку в организации нет специалистов по маркетингу, рекламе и других подобных специалистов, подразумевается, что эти функции выполняет директор. Следовательно, от эффективной работы директора зависит выручка и положительный финансовый результат организации. Директору можно установить повременно-премиальную систему оплаты труда, но эта система не будет эффективна, так как директор сам устанавливает премии, поэтому бонусная система является предпочтительной. Директору устанавливается достаточно высокий оклад, соответствующий его положению, чтобы застраховать его на тот случай, если организация получит небольшую прибыль, так как не всегда директор виновен в том, что уровень прибыли недостаточный. Кроме того, для директора назначается специальная премия в виде процента от прибыли организации. Тогда директор будет заинтересован в повышении прибыли.

В бухгалтерском учете начисление оплаты труда найдет отражение как  
Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 70 – начислена оплата труда директору.

От начисленной суммы оплаты труда начисляются страховые взносы в зависимости от применяемой системы налогообложения. При общей системе налогообложения:

- на социальное страхование;
- в Пенсионный фонд;
- на медицинское страхование;
- на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

При упрощенной системе налогообложения производят следующие страховые взносы:

- страховые взносы в Пенсионный фонд;
- на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

В бухгалтерском учете страховые взносы от начисленной суммы оплаты труда найдут отражение как

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Кредит счета 69 субсчет «Пенсионный фонд» – начислены страховые взносы в пенсионный фонд от начисленной суммы оплаты директора парикмахерской.

Кредит счета 69 субсчет «Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний» – начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний от начисленной суммы оплаты труда директора.

Следующая статья – «Амортизация основных средств». К основным средствам в парикмахерских и салонах в основном относится оборудование, а также здание, если оно принадлежит на праве собственности данной организации. Амортизация по основным средствам начисляется аналогично промышленной организации.

Срок эксплуатации основных средств устанавливаются исходя из технической документации завода-изготовителя или других данных.

В бухгалтерском учете начисление амортизации основных средств найдет отражение как

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация здания парикмахерской.

Организации по оказанию парикмахерских услуг несут также расходы на коммунальные услуги. По данной статье отражаются расходы на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги.

В бухгалтерском учете начисление коммунальных услуг найдет отражение как

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – начислена сумма оплаты за коммунальные услуги, например, отопление.

Если у организации по оказанию услуг парикмахерских нет собственного помещения, то арендуют помещение на основании договора и отражают арендную плату. По статье «Расходы по аренде» отражается начисленная арендодателю арендная плата за арендуемый объект.

В бухгалтерском учете начисление арендной платы найдет отражение как

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – начислена арендная плата арендодателю за аренду помещения для парикмахерской.

Следующая статья – это «Расходы по рекламе услуг». На данную статью относятся расходы:

- на разработку и печатание рекламных изданий: иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов и т.п.;
- на рекламные мероприятия через средства массовой информации: объявления в печати, передачи по радио, телевидению;
- на световую и иную наружную рекламу;
- на участие в конкурсах парикмахерского искусства;
- на использование декоративных элементов для оформления залов обслуживания по определенному художественному стилю;
- другие виды рекламных расходов.

В бухгалтерском учете начисление расходов по рекламе найдет отражение как

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – начислены расходы рекламодателю на разработку и печатание иллюстрированных альбомов причесок для салона красоты.

Для обслуживания клиентов мастерам полагается специальная одежда. Стоимость специальной одежды может погашаться полностью в момент выдачи или равномерно в течение сроков эксплуатации.

В бухгалтерском учете выдача специальной одежды найдет отражение как Дебет счета 20 «Услуги парикмахерских».

Кредит счета 10 субсчет «Специальная одежда» – на стоимость выданной специальной одежды мастеру по оказанию парикмахерских услуг.

Кроме того, для обслуживания клиентов при оказании услуг парикмахерских используется белье.

Данные нормы предполагают обеспечение каждого клиента чистым бельем в соответствии с установленной для залов комплектностью и выполняемым ассортиментом услуг. Нормы расхода белья могут быть уточнены организацией самостоятельно исходя из особенностей оказания услуг и санитарных правил. Кроме того, салоны красоты могут использовать одноразовое белье, например салфетки, поэтому сроки износа на одноразовое белье могут отсутствовать, а их стоимость включается в расходы по мере обслуживания клиента.

В бухгалтерском учете выдача одноразового белья найдет отражение как Дебет счета 20 «Услуги парикмахерские для женщин».

Кредит счета 10 субсчет «Белье» – на стоимость выданной салфетки мастеру по оказанию парикмахерских услуг.

По статье «Прочие расходы» отражаются расходы, которые являются не существенными для организации и не выделяются в отдельную статью расходов. К прочим относятся расходы:

- на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков строгой отчетности;
- на подписку периодических изданий для служебного пользования;
- на командировки;
- на оплату услуг телефонной связи;
- по подготовке и повышению квалификации кадров;
- по ведению кассового хозяйства, если есть в организации (расходы на кассовые ленты, кассовые чеки, стоимость красящей ленты и краски для контрольно-кассовых машин, расходы на инкассацию денежной выручки, плату за обслуживание контрольно-кассовых машин и т.п.);
- амортизация по нематериальным активам, если есть в организации;
- другие затраты, подлежащие включению в состав расходов, но не относящиеся к ранее перечисленным статьям.

Бухгалтерские записи по учету прочих расходов от обычных видов деятельности по оказанию услуг парикмахерских представлены в табл. 5.10.

Таблица 5.10

## Бухгалтерские записи по учету расходов по статье «Прочие расходы»

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Требование-накладная. Списана стоимость канцелярских принадлежностей на общехозяйственные нужды парикмахерской	26	10
2	Требование-накладная. Отпущены бланки строгой отчетности для учета услуг парикмахерских	26	10
3	Требование-накладная. Списана стоимость кассовой ленты и краски для контрольно-кассовых машин парикмахерской	26	10
4	Авансовый отчет. Приняты командировочные расходы парикмахера-модельера по участию в конкурсе и демонстрации причесок	26	71
5	Акт выполненных работ. Платежное поручение. Приняты расходы по подготовке и повышению квалификации мастеров парикмахеров, маникюра и педикюра	26	60
6	Расчет бухгалтерии. Начислена амортизация по нематериальным активам	26	05
7	Счет. Принят к оплате счет за обслуживание контрольно-кассовых машин	26	76
8	Счет. Принят к оплате счет по услугам телефонной связи	26	76

**5.3. Учет доходов от оказания услуг парикмахерских и салонов красоты**

Организации по оказанию услуг парикмахерских независимо от применяемой системы налогообложения осуществляют учет доходов в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации».

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- прочие поступления.

Доходами от обычных видов деятельности являются поступления, связанные с оказанием услуг парикмахерских.

Денежные расчеты за оказанные услуги парикмахерских могут осуществляться:

- наличными денежными средствами с применением контрольно-кассовой техники;
- наличными денежными средствами без применения контрольно-кассовой техники;
- с использованием платежных карт.

Оказание услуг парикмахерских за наличные денежные средства производится в соответствии с федеральным законом «О применении контрольно-

кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Поступившие в кассу денежные средства за оказанные услуги парикмахерских с применением контрольно-кассовой техники считаются выручкой. Выручка определяется по ежедневным отчетам кассира-операциониста (Z-отчетам) и является доходом от продажи услуг. Основанием для отражения бухгалтерской записи поступивших денежных средств в кассу организации за оказанные услуги служит приходный кассовый ордер и отчет кассира.

Бухгалтерский учет продажи услуг осуществляется на счете 90 «Продажи». По кредиту счета отражается розничная стоимость оказанных услуг клиентам на основании книги кассира-операциониста, отчета кассира-операциониста. По дебету отражается себестоимость оказанных услуг клиентам на основании калькуляции по оказанным услугам. Финансовый результат выявляется путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 90: из выручки, поступившей в кассу за оказанные услуги, вычитается себестоимость оказанных услуг. Если выручка превышает расходы, парикмахерская отражает прибыль, если расходы превышают выручку, парикмахерская отражает убыток.

В целях социальной поддержки малообеспеченного населения создаются муниципальные унитарные предприятия по предоставлению льгот в сфере оказания парикмахерских услуг. Льготы предоставляются следующим категориям граждан:

- пенсионерам по возрасту;
- инвалидам всех групп;
- студентам, обучающимся в образовательных учреждениях среднего профессионального и высшего профессионального образования на дневном отделении;
- учащимся, обучающимся в общеобразовательных учреждениях, профессионально-технических и иных училищах данного типа;
- детям дошкольного возраста;
- безработным, состоящим на учете в центре занятости населения.

Уровень тарифов парикмахерских услуг (кроме завивки волос с применением химического состава) для категорий граждан, пользующихся льготами в сфере оказания парикмахерских услуг, определяется в размере 50 % от стоимости услуг. Завивка волос с применением химического состава предоставляется только пенсионерам по возрасту и инвалидам всех групп со скидкой 30 % от стоимости услуг.

Льготное оказание услуг осуществляется при предъявлении следующих документов:

- пенсионного удостоверения;
- студенческого билета;
- билета учащегося;
- справки из школы (для детей старше 16 лет);
- временного удостоверения безработного.

Перечень льготных услуг парикмахерских, оказываемых муниципальным унитарным предприятием, представлен на рис. 5.7.

Услуги для мужчин	<ul style="list-style-type: none"> <li>• стрижка машинкой наголо</li> <li>• стрижка волос простая (полька)</li> <li>• стрижка волос простая детская</li> <li>• стрижка волос модельная с филировкой ножницами, бритвой</li> <li>• стрижка бороды простая</li> <li>• стрижка модельная по методу «Сассон»</li> <li>• мытье головы</li> <li>• и другие</li> </ul>
Услуги для женщин	<ul style="list-style-type: none"> <li>• стрижка волос простая</li> <li>• стрижка волос простая детская</li> <li>• стрижка волос модельная</li> <li>• стрижка волос модельная по методу «Сассон»</li> <li>• мытье головы</li> <li>• прическа волос длиной до 25 см холодным способом с применением бигуди и сушкой волос</li> <li>• завивка волос длиной до 25 см и длиной свыше 25 см с применением химического состава</li> <li>• и другие</li> </ul>

Рис. 5.7. Перечень льготных услуг парикмахерских

Бухгалтерские записи по отражению операций по оказанию услуг парикмахерских за наличный расчет представлены в табл. 5.11.

Таблица 5.11

Бухгалтерский учет операций по оказанию услуг парикмахерских с применением наличной формы оплаты

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отчет кассира-операциониста, приходный кассовый ордер. Поступили денежные средства в кассу за оказанные услуги (парикмахерские, косметические, маникюрные, педикюрные и др.)	50	90-1
2	Расчет бухгалтерии. Списывается себестоимость оказанных услуг (парикмахерских, косметических, маникюрных, педикюрных и др.)	90-2	20
3	Расчет бухгалтерии. Выявлен финансовый результат от оказания услуг: – прибыль; – убыток	90-9 99	99 90-9
4	Расходный кассовый ордер. Сданы наличные денежные средства от оказания услуг парикмахерских сверх лимита на расчетный счет	51	50

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
5	Расходный кассовый ордер. Копия препроводительной ведомости к сумке с денежной наличностью. Выручка, полученная от оказания услуг парикмахерских, сдана инкассаторам	57	50
6	Выписка из расчетного счета. Накладная к сумке с денежной наличностью. Выручка, сданная инкассаторам, зачислена на расчетный счет	51	57

Полученные за оказанные услуги денежные средства могут в пределах лимита храниться в кассе организации, сверх лимита должны сдаваться в учреждения банка непосредственно кассиром или руководителем парикмахерской с получением квитанции банка.

Часть полученных денежных средств за оказанные услуги может использоваться на выплату заработной платы работникам парикмахерских, салонов красоты и на оплату неотложных текущих расходов.

Кроме того, полученные в кассу денежные средства за оказанные услуги могут сдаваться в банк через инкассаторов. При сдаче выручки в банк через инкассаторов к инкассаторской сумке составляется препроводительная ведомость в трех экземплярах. Первый экземпляр – препроводительная ведомость к сумке вкладывается в инкассаторскую сумку, второй – это накладная к сумке – вручается инкассатору при получении им сумки, третий – это квитанция к сумке – остается в кассе для подтверждения приема сумки. На обратной стороне первого и второго экземпляров указанных документов заполняется покупная опись сдаваемых денег. На обратной стороне третьего экземпляра указываются правила сдачи кассиром сумки инкассатору.

Денежные расчеты за оказанные услуги парикмахерских могут осуществляться наличными денежными средствами без применения контрольно-кассовой техники на основании постановления Правительства Российской Федерации при условии выдачи клиенту документа, оформленного на бланке строгой отчетности, приравненного к кассовому чеку.

Формы бланков документов применяются организациями, оказывающими населению услуги парикмахерских тех видов, в отношении которых эти формы утверждены. Если же предоставляются услуги, которые не указаны, например услуги солярия, то бланки строгой отчетности неприменимы.

При заполнении бланка документа должно обеспечиваться одновременное оформление не менее одной копии либо бланк документа должен иметь отрывные части, за исключением следующих случаев:

- все реквизиты документа заполняются типографским способом при изготовлении бланка документа;
- все или часть реквизитов документа указываются в электронном виде;
- нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти установлен иной порядок заполнения бланка документа.

Требования к оформлению бланков, изготовленных типографским способом, представлены на рис. 5.8.

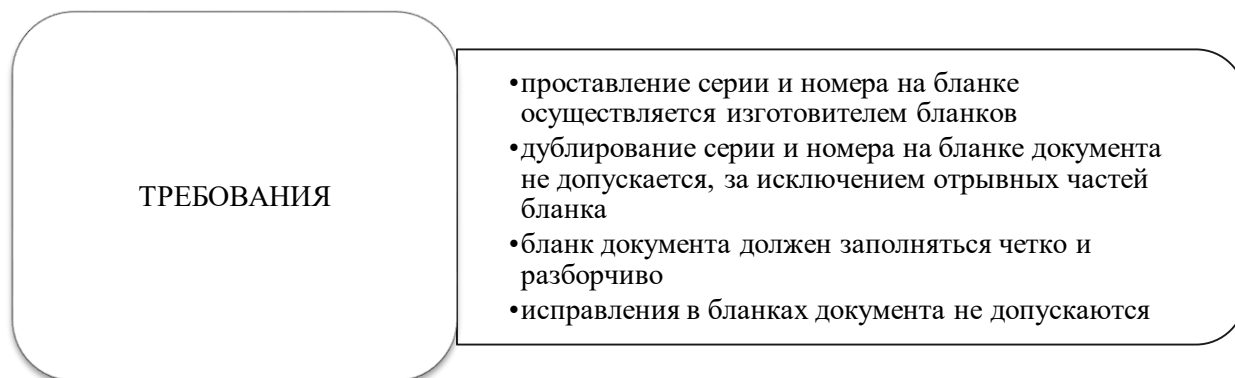


Рис. 5.8. Требования к оформлению бланков строгой отчетности

Формирование бланков документов может производиться с использованием автоматизированной системы. При этом для одновременного заполнения бланка документа и выпуска документа должно обеспечиваться выполнение следующих требований:

- автоматизированная система должна иметь защиту от несанкционированного доступа, идентифицировать, фиксировать и сохранять все операции с бланком документа в течение пяти лет;
- при заполнении бланка документа и выпуске документа автоматизированной системой сохраняются уникальный номер и серия его бланка;
- по требованию налоговых органов парикмахерские обязаны предоставлять информацию о выпущенных документах из автоматизированных систем.

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

С работником, которому поручается получение, хранение, учет и выдача бланков документов, а также прием наличных денежных средств за услуги согласно документам, заключается договор о материальной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Таким работником обычно является кассир.

Бланки документов, поступившие в парикмахерскую или салон, принимаются работником, с которым заключен договор о материальной ответственности, в присутствии комиссии, созданной по приказу руководителя. Прием производится в день поступления бланков документов. При приеме проверяется соответствие фактического количества, серий и номеров бланков документов строгой отчетности данным, указанным в сопроводительных документах (накладной или квитанции), и составляется акт приемки бланков документов. Акт утверждается руководителем парикмахерской (салона). На основании утвержденного акта бланки документов принимаются к учету. Бланки докумен-

тов должны храниться в металлических шкафах, сейфах и специально оборудованных помещениях в условиях, исключающих их порчу и хищение. По окончании рабочего дня место хранения бланков документов опечатывается или ставится пломба. Руководитель должен создать условия, обеспечивающие сохранность бланков документов.

Инвентаризация бланков документов осуществляется в сроки проведения инвентаризации наличных денежных средств, находящихся в кассе.

Оплата услуг парикмахерских наличными денежными средствами без применения контрольно-кассовой техники, но с использованием бланков документов строгой отчетности в отличие от расчета с применением контрольно-кассовой техники имеет особенности.

Министерство финансов Российской Федерации утвердило «Листок учета выработки» формы БО-11 (01) и «Талон» на услуги парикмахерских формы БО-11 (02) в качестве документов строгой отчетности, которые могут использоваться при оказании парикмахерских услуг населению. Поэтому при отсутствии контрольно-кассовой техники доходы от оказания услуг парикмахерских определяют по сумме выручки в соответствии с общей суммой по листкам учета выработки каждого мастера за период. Эти листки учета ежедневно ведет каждый мастер. Кассир подписывает каждый листок учета выработки при получении денег в кассу организации за оказанные услуги. В верхней части всех листков за месяц, кроме первого, указывают итоговую выручку с начала месяца. В конце листка тоже ставится итог, но уже за месяц с учетом выручки за истекший день. Общая выручка за месяц, представляющая собой сумму всех итогов в конце листков выработки, и является доходом парикмахерской от оказания услуг. Правильность отражения выручки проверяется путем сопоставления данных из листков выработки с данными из корешков выданных талонов. Вся выручка от оказания услуг парикмахерских отражается в кассовой книге.

Материально ответственное лицо, осуществляющее расчеты с населением за оказанные услуги, заполняет бланки документов и производит расчет.

В бухгалтерском учете оплата наличными оказанных услуг парикмахерских без применения контрольно-кассовой техники производится в следующем порядке, представленном в табл. 5.12.

Таблица 5.12

Бухгалтерский учет операций по расчету за оказанные услуги парикмахерских и салонов красоты наличными с применением бланков строгой отчетности

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Форма БО-11 «Листок учета выработки». «Талон». Приходный кассовый ордер. Поступили денежные средства в кассу за оказанные услуги (парикмахерские, косметические, маникюрные, педикюрные)	50	90-1
2	Расчет бухгалтерии. Списывается себестоимость оказанных услуг (парикмахерских, косметических, маникюрных, педикюрных и др.)	90-2	20

№ п/п	Документ и краткое содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Акт на списание форм бланков строгой отчетности. Отражено списание использованных бланков строгой отчетности с забалансового учета		006

Денежные расчеты за оказанные услуги парикмахерских могут осуществляться с использованием платежных карт, мобильного банка при условии выдачи клиенту документа, оформленного на бланке строгой отчетности, приравненного к кассовому чеку, или выдачи кассового чека.

Платежи по банковской карте фиксируются в карт-чеке, где указываются наименование платежной системы, наименование и адрес торговой структуры, номер банковской карты, сумма платежа, наименование валюты платежа, дата и время совершения операций. В бухгалтерском учете операция найдет отражение как

Дебет счета 57 «Переводы в пути», субсчет «По банковским картам».

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» – оплачено банковской картой за оказанные услуги парикмахерских.

В бухгалтерском учете зачисление выручки найдет отражение как

Дебет счета 51 «Расчетные счета».

Кредит счета 57 «Переводы в пути», субсчет «По банковским картам» – зачислены на расчетный счет денежные средства по банковским картам за оказанные услуги парикмахерских и салонов.

Без использования контрольно-кассовой техники дополнительно к операциям, представленным выше, производится списание использованных бланков строгой отчетности с забалансового учета.

## 5.4. Контрольные вопросы и задачи

### Контрольные вопросы

1. Что такое услуги парикмахерских и салонов красоты?
2. К какой сфере деятельности относятся услуги парикмахерских и салонов красоты?
3. Назвать основные виды услуг парикмахерских и салонов красоты.
4. Какие организации могут оказывать парикмахерские услуги?
5. По каким признакам классифицируются услуги парикмахерских и салонов красоты?
6. Назвать требования, предъявляемые к услугам парикмахерских и салонов красоты.
7. Каким нормативным документом регулируется учет расходов услуг парикмахерских и салонов красоты?
8. Какие расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности в парикмахерских, салонах красоты?

9. Как определить стоимость материальных затрат в себестоимости оказываемых услуг парикмахерских и как они отражаются в учете?

10. Какие формы оплаты труда наиболее целесообразно использовать в парикмахерских и салонах красоты и как они отражаются в учете?

11. В составе себестоимости оказанных услуг отражается статья «Прочие расходы». Какие расходы относятся к прочим и как отражаются в учете?

12. Что понимается под доходом в парикмахерских, салонах красоты?

13. Как формируются доходы в парикмахерских, салонах красоты?

14. Какие особенности формирования цены на оказанные услуги в унитарных муниципальных парикмахерских?

15. По каким видам оказываемых парикмахерских услуг существуют льготы?

16. В каком размере установлены льготы и кто их устанавливает?

17. Какие категории граждан могут воспользоваться льготами по оказанию услуг парикмахерских?

18. Особенности учета расчетов за оказанные парикмахерские услуги наличными денежными средствами с применением и без применения контрольно-кассовой техники.

19. Порядок учета расчетов за оказанные услуги с использованием платежных карт.

20. Порядок учета бланков строгой отчетности при оказании услуг парикмахерских.

## **Задачи**

### **Задача 5.1**

*Исходные данные.* Салон красоты «Афродита» применяет специальный режим налогообложения. В салоне красоты «Афродита» для парикмахеров установлена бонусная система оплаты труда. Парикмахеру Березкиной А.Н. установлен оклад в размере 12 000 р. при условии полностью отработанного времени по рабочему графику; бонус составляет 15 % от полученной выручки за месяц.

В сентябре 20... г. парикмахер Березкина А.Н. отработала все рабочие дни по графику. Выручка от оказания услуг парикмахерских за сентябрь 20... г. составила 175 350 р.

Березкина А.Н. имеет на иждивении двух детей – 8 и 5 лет.

*Задание:*

1. Начислить сумму оплаты труда парикмахеру за месяц.
2. Начислить страховые взносы от начисленной суммы оплаты труда.
3. Произвести удержания из начисленной суммы оплаты труда, определить сумму к выплате и выплатить ее.
4. Составить журнал регистрации хозяйственных операций.

### **Задача 5.2**

*Исходные данные.* В салоне красоты «Люкс» директору установлена бонусная система оплаты труда с выплатой премии по установленному проценту

от полученной прибыли. Директору Баринову В.В. установлен оклад в размере 50 000 р. при условии полностью отработанного рабочего времени; премия составляет 30 % от полученной прибыли за месяц.

В августе 20... г. директор Баринов В.В. отработал все рабочие дни по графику. Выручка от оказания услуг парикмахерских за август 20... г. составила 1 278 450 р. Расходы по оказанию услуг парикмахерских составили 449 980 р. На 1 августа совокупный доход директора составил 555 638 р.

Баринов В.В. имеет на иждивении двух детей – 16 и 20 лет (студент дневной формы обучения).

*Задание:*

1. Начислить сумму оплаты труда директору за месяц.
2. Начислить страховые взносы от начисленной суммы оплаты труда.
3. Произвести удержания из начисленной суммы оплаты труда, определить сумму к выплате и выплатить ее.
4. Составить журнал регистрации хозяйственных операций.

### **Задача 5.3**

*Исходные данные.* Парикмахерская «Незабудка» имеет следующие нормы расхода материалов:

- шампунь – 20 мл;
- бальзам для волос – 15 мл.

На 1 сентября остаток по данным материалам следующий:

- шампунь – 0;
- бальзам для волос – 5 шт. емкостью 80 мл по цене 390 р.

В течение месяца приобретены и приняты к учету следующие материалы:

- шампунь – 150 шт. емкостью 100 мл по цене 348 р. и 110 шт. емкостью 75 мл по цене 250 р.;
- бальзам для волос – 50 шт. емкостью 80 мл по цене 410 р.

Списание материалов проводится методом оценки по средней стоимости.

*Задание:*

1. Рассчитать стоимость списания расходных материалов для услуги «Мытье головы».
2. Отразить записи в учете.

### **Задача 5.4**

*Исходные данные.* Салон «Незабудка» оказывает населению парикмахерские услуги и осуществляет продажу товаров в розницу. Применяет специальный режим налогообложения, ведет бухгалтерский учет в соответствии с законодательством.

Салоном «Незабудка» 15 сентября 20... г. приобретена партия лака для волос в количестве 100 шт. общей стоимостью 10 310 р., в том числе НДС. Приобретенный лак для волос предназначается и в собственное использование для оказания услуг, и для продажи в розницу.

Сколько упаковок предназначено для продажи на момент принятия лака для волос к учету, неизвестно. 18 сентября 5 шт. отпущено подотчетному ли-

цу – парикмахеру для использования при оказании услуг парикмахерских и 20 шт. отпущено для продажи в розницу, из них 10 шт. продано по 175 р. за штуку.

*Задание:*

1. Отразить в бухгалтерском учете поступление материалов, предназначенных как для оказания услуг парикмахерских, так и для продажи в качестве товаров.
2. Составить бухгалтерские записи по учету продажи материалов клиентам в качестве товаров.
3. Составить журнал регистрации хозяйственных операций.

### **Задача 5.5**

*Исходные данные.* Салон «Чародейка» оказывает населению парикмахерские услуги и осуществляет расчеты за оказанные услуги наличными денежными средствами без применения контрольно-кассовой техники с применением бланков строгой отчетности.

Салоном «Чародейка» заключен договор с типографией на изготовление 10 000 бланков по форме БО-11 «Листок учета выработки», «Талон» для оформления расчетов с населением за оказываемые услуги. Стоимость изготовленных бланков составляет 12 000 р., в том числе НДС. Оплата типографии за бланки произведена с расчетного счета.

Бланки документов, поступившие в салон, принимаются в присутствии комиссии, созданной по приказу руководителя. Приемка производится в день поступления бланков документов.

В начале месяца выдано под отчет 800 бланков строгой отчетности по форме БО-11 «Листок учета выработки». По окончании месяца парикмахерами составлен отчет об использовании 735 бланков строгой отчетности. Согласно учетной политике, бухгалтерский учет бланков строгой отчетности учитывается в составе запасов и на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

*Задание:* отразить хозяйственные операции по учету бланков строгой отчетности.

## **6. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АВТОТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ**

### **Целевая установка**

Рассмотреть нормативно-правовое регулирование деятельности по осуществлению перевозки пассажиров и грузов, выделить особенности учета затрат и доходов в сфере оказания автотранспортных услуг.

### **Нормативно-правовые акты**

1. Гражданский кодекс РФ (ч. 2, разд. IV, гл. 40, 41).
2. Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта : федер. закон от 08.11.2007 г. № 259-ФЗ.
3. Расходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.
4. Доходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.
5. Об утверждении Правил перевозок грузов автомобильным транспортом : постановление Правительства РФ от 15.04.2011 г. № 272.
6. Об утверждении Правил обеспечения безопасности перевозок пассажиров и грузов автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом : приказ Минтранса России от 15.01.2014 г. № 7.
7. Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов : приказ Минтранса России от 11.09.2020 г. № 368.
8. О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» : распоряжение Минтранса России от 14.03.2008 г. № АМ-23-р.
9. О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) : письмо Минфина РФ от 29.04.2002 г. № 16-00-13/03.
10. Об утверждении Порядка проведения предсменных, предрейсовых и послесменных, послерейсовых медицинских осмотров : приказ М-ва здравоохранения РФ от 15.12.2014 г. № 835н.

### **6.1. Нормативно-правовое регулирование автотранспортных услуг**

«Широка страна моя родная...» Много в ней не только «лесов, полей и рек», но и продавцов и покупателей. Как быть, если продавец в Москве, а покупатель в Иркутске? Впрочем, даже если брать соседние города, то товар между ними все равно сам собой не переместится, телепортация пока недоступна человечеству.

Не каждая организация располагает собственным парком автомобилей на любой вкус. В таких ситуациях на помощь приходят автотранспортные предприятия, готовые доставить груз из заданной точки А в точку Б.

Между тем у бухгалтера своя задача – организовать учет на транспортном предприятии таким образом, чтобы соблюсти все нормы бухгалтерского и налогового законодательства.

Любой отраслевой учет специфичен. Деятельность по осуществлению перевозок – как грузовых, так и пассажирских – накладывает на бухгалтерский учет определенный отпечаток. Особенности бухгалтерского учета транспортной компании обусловлены:

- наличием транспортных средств, которые стоят или не стоят на балансе, могут находиться в собственности, в аренде, в пользовании по договору лизинга и при помощи которых происходит оказание услуг по перевозкам;
- тем, что существенную часть штата работников составляют сотрудники, управляющие транспортными средствами, причем условия допуска их к работе и ее режим подчиняются определенным правилам;
- наличием особого набора затрат, необходимых как для появления права на оказание услуг по перевозкам (регистрация транспортных средств, их страхование, наличие специально подготовленных людей для управления, медобслуживание и профосмотры), так и для обеспечения функционирования транспортных средств (специальные материалы – от ГСМ до запчастей, регулярное техническое обслуживание);
- необходимостью начисления и уплаты являющегося дополнительным к прочим обязательным налогам особого транспортного налога, в целом подчиняющегося правилам НК РФ (гл. 28), но имеющего особенности в каждом из регионов;
- обязательностью применения в работе ряда специальных документов, таких как путевой лист (для автотранспорта), товарно-транспортная накладная, железнодорожная или авиагрузовая накладная, коносамент, документы о перегрузке с одного вида транспорта на другой.

Транспортная система пассажиро- и грузоперевозок основывается на следующих нормативных документах российского законодательства:

1. Гражданский кодекс РФ (ч. 2, разд. IV, гл. 40, 41) регламентирует:

- общие положения о перевозках;
- оформление договоров перевозки, фрахтования, между перевозчиками;
- сроки подачи, доставки грузов;
- ответственность перевозчика, возникающую на разных стадиях процесса транспортировки;
- претензии и иски;
- организация процесса транспортной экспедиции.

2. Федеральный закон «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта» от 08.11.2007 г. № 259-ФЗ раскрывает:

- правила перевозок грузов;
- меры государственного надзора;
- виды перевозок;
- определения массы и пломбирование грузов;
- хранение грузов и очистку транспортных средств перевозчиком;
- особенности заключения, изменения условий договоров транспортировки;
- ответственность грузоотправителей, грузополучателей.

3. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил перевозок грузов автомобильным транспортом» от 15.04.2011 г. № 272 (ред. от 12.12.2017 г.). Данное постановление отражает следующие критерии организации грузоперевозок:

- принципы заключения договора на перевозку грузов;
- порядок предоставления транспортных средств и предъявления груза для перевозки;
- определение массы допустимого груза;
- порядок составления актов и оформление претензий.

4. Приказ Минтранса России «Об утверждении Правил обеспечения безопасности перевозок пассажиров и грузов автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом» от 15.01.2014 г. № 7 регламентирует обеспечение безопасности перевозки грузов.

Лицензия – документ, предоставляющий разрешение на определенные виды деятельности. Данное разрешение выдает Министерство транспорта и связи через транспортные инспекции. Отдельные виды транспортных услуг предусматривают лицензирование:

- перевозки особо опасных грузов;
- международные перевозки грузов.

На остальные перевозки она не требуется.

Это не все нормативные документы по перевозке грузов, с которыми должен быть знаком бухгалтер транспортной организации. Существуют другие нормативные акты, более частного порядка, такие как правила дорожного движения, правила технической эксплуатации автомобилей и их технического обслуживания и др.

Перевозка грузов, пассажиров и багажа осуществляется на основании договора перевозки.

Общие условия перевозки определяются транспортными уставами и кодексами, иными законами и издаваемыми в соответствии с ними правилами.

Условия перевозки грузов, пассажиров и багажа отдельными видами транспорта, а также ответственность сторон по этим перевозкам определяются соглашением сторон.

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату.

Груз – материальный объект, принятый для перевозки в установленном порядке.

Грузоотправитель – физическое или юридическое лицо, которое по договору перевозки груза выступает от своего имени или от имени владельца груза и указывается в транспортной накладной.

Грузополучатель – физическое или юридическое лицо, управомоченное на получение груза.

Заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной (коносамента или иного

документа на груз, предусмотренного соответствующим транспортным уставом или кодексом).

По договору об организации перевозки грузов перевозчик обязуется в установленные сроки принимать, а грузовладелец – предъявлять к перевозке грузы в обусловленном объеме. В договоре об организации перевозки грузов определяются объемы, сроки и другие условия предоставления транспортных средств и предъявления грузов для перевозки, порядок расчетов, а также иные условия организации перевозки.

По договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти пассажира в пункт назначения, а в случае сдачи пассажиром багажа также доставить багаж в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение багажа лицу; пассажир обязуется уплатить установленную плату за проезд, а при сдаче багажа – и за провоз багажа.

Пассажир – физическое лицо, заключившее договор перевозки пассажира, или физическое лицо, в целях перевозки которого заключен договор фрахтования транспортного средства.

Перевозчик – юридическое лицо, индивидуальный предприниматель, принявшие на себя по договору перевозки пассажира, договору перевозки груза обязанность перевезти пассажира и доставить багаж, а также перевезти вверенный грузоотправителем груз в пункт назначения и выдать багаж, груз управомоченному на их получение лицу.

Багаж – вещи пассажира, принятые для перевозки в установленном порядке.

Фрахтователь – физическое или юридическое лицо, которое по договору фрахтования обязуется оплатить стоимость пользования всей либо частью вместимости одного или нескольких транспортных средств, предоставляемых на один или несколько рейсов для перевозок пассажиров и багажа, грузов.

Фрахтовщик – юридическое лицо, индивидуальный предприниматель, принявшие на себя по договору фрахтования обязанность предоставить фрахтователю всю либо часть вместимости одного или нескольких транспортных средств на один или несколько рейсов для перевозок пассажиров и багажа, грузов.

Перевозки пассажиров и багажа подразделяются:

- на регулярные перевозки;
- перевозки по заказам;
- перевозки легковыми такси.

Статьей 34 федерального закона от 08.11.2007 г. № 259-ФЗ предусмотрена ответственность перевозчика или фрахтовщика при оказании автотранспортных услуг:

1. За невывоз по вине перевозчика груза, предусмотренного договором перевозки груза, перевозчик уплачивает грузоотправителю штраф в размере 20 % платы, установленной за перевозку груза, если иное не установлено договором перевозки груза. Грузоотправитель также вправе потребовать от перевозчика возмещения причиненных перевозчиком убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

2. За непредоставление транспортного средства, предусмотренного договором фрахтования, фрахтовщик уплачивает фрахтователю штраф в размере 20 % платы, установленной за пользование соответствующим транспортным средством, если иное не установлено договором фрахтования. Фрахтователь также вправе потребовать от фрахтовщика возмещения причиненных им убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

3. За несвоевременное предоставление транспортного средства, контейнера, предусмотренных договором перевозки груза, перевозчик уплачивает грузоотправителю за каждый полный час просрочки штраф в размере, установленном договором перевозки груза, а в случае если размер указанного штрафа договором перевозки груза не установлен, в размере:

- 5 % провозной платы при перевозке в городском или пригородном сообщении;

- 1 % среднесуточной провозной платы, определенной в соответствии с установленным договором перевозки груза сроком перевозки, при перевозке в междугородном сообщении.

4. Грузоотправитель, фрахтователь также вправе потребовать от перевозчика, фрахтовщика возмещения причиненных ими убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

5. Перевозчик несет ответственность за сохранность груза с момента принятия его для перевозки и до момента выдачи грузополучателю или уполномоченному им лицу, если не докажет, что утрата, недостача или повреждение (порча) груза произошли вследствие обстоятельств, которые перевозчик не мог предотвратить или устранить по не зависящим от него причинам.

6. Перевозчик несет ответственность за сохранность багажа с момента принятия его для перевозки и до момента выдачи его лицу, уполномоченному на получение багажа, если не докажет, что утрата, недостача или повреждение (порча) багажа произошли вследствие обстоятельств, которые перевозчик не мог предотвратить или устранить по независящим от него причинам.

7. Перевозчик возмещает ущерб, причиненный при перевозке груза, багажа, в размере:

- стоимости утраченных или недостающих груза, багажа в случае утраты или недостачи груза, багажа;

- суммы, на которую понизилась стоимость груза, багажа, в случае повреждения (порчи) груза, багажа или стоимости груза, багажа в случае невозможности восстановления поврежденных (испорченных) груза, багажа;

- доли объявленной стоимости груза, багажа, соответствующей недостающей или поврежденной (испорченной) части груза, багажа, в случае недостачи, повреждения (порчи) груза, багажа, сданных для перевозки с объявленной ценностью;

- объявленной стоимости в случае утраты груза, багажа, а также невозможности восстановления груза, багажа, сданных для перевозки с объявленной ценностью и испорченных или поврежденных.

8. Стоимость груза, багажа определяется исходя из цены груза, багажа, указанной в счете продавца или предусмотренной договором перевозки груза,

договором перевозки пассажира, а при отсутствии счета или указания цены в договоре – исходя из цены, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары.

9. Перевозчик наряду с возмещением ущерба, вызванного утратой, недостачей, повреждением (порчей) перевозимых груза, багажа, возвращает грузоотправителю или грузополучателю, пассажиру провозную плату, полученную за перевозку утраченных, недостающих, поврежденных (испорченных) груза, багажа, если эта провозная плата не входит в стоимость груза.

10. Перевозчик освобождается от ответственности за несохранность ручной клади, перевозимой пассажиром, если пассажир не докажет, что несохранность ручной клади произошла по вине перевозчика.

11. Перевозчик уплачивает грузополучателю штраф за просрочку доставки груза в размере 9 % провозной платы за каждые сутки просрочки, если иное не установлено договором перевозки груза. Общая сумма штрафа за просрочку доставки груза не может превышать размер его провозной платы. Просрочка доставки груза исчисляется с 24 часов суток, когда должен быть доставлен груз, если иное не установлено договором перевозки груза. Основанием для начисления штрафа за просрочку доставки груза служит отметка в транспортной накладной о времени прибытия транспортного средства в пункт выгрузки.

12. За просрочку доставки багажа перевозчик уплачивает получателю багажа штраф в размере 3 % его провозной платы за каждые сутки просрочки (неполные сутки считаются за полные), но не более чем в размере провозной платы. Просрочка доставки багажа исчисляется с 24 часов суток, когда должен быть доставлен багаж. Штраф за просрочку доставки багажа уплачивается на основании акта, составленного по требованию получателя багажа, не позднее чем в течение десяти дней со дня оформления этого акта. Течение указанного срока приостанавливается в случае обращения в суд.

13. За задержку отправления транспортного средства, осуществляющего регулярные перевозки пассажиров в междугородном сообщении, или прибытие его с опозданием в пункт назначения более чем на час перевозчик уплачивает пассажиру штраф в размере 3 % стоимости проезда за каждый час задержки, но не более чем в размере стоимости проезда и не позднее чем в течение десяти дней после дня предъявления пассажиром соответствующего требования. Течение указанного срока приостанавливается в случае обращения в суд. Пассажир также вправе потребовать от перевозчика возмещения убытков, причиненных ему в связи с задержкой отправления или прибытием с опозданием транспортного средства в пункт назначения, в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

14. Ответственность перевозчика за вред, причиненный при перевозке пассажира его жизни или здоровью и (или) багажу, ручной клади, определяется международными договорами Российской Федерации либо, если Уставом или договором перевозки пассажира не предусмотрен более высокий размер возмещения указанного вреда, в соответствии с гражданским законодательством.

15. Перевозчик обязан обеспечить выплату компенсации в счет возмещения вреда, причиненного при перевозке пассажира его жизни, гражданам, имеющим в соответствии с гражданским законодательством право на возмещение вреда в случае смерти кормильца, при отсутствии таких граждан – супругу, родителям, детям умершего пассажира, а в случае смерти пассажира, не имевшего самостоятельного дохода, – гражданам, у которых он находился на иждивении, в сумме 2 млн р. Указанная компенсация распределяется между гражданами, имеющими право на ее получение, пропорционально количеству таких граждан.

16. Перевозчик обязан обеспечить выплату компенсации в счет возмещения вреда, причиненного при перевозке пассажира его здоровью, в сумме, определяемой исходя из характера и степени повреждения здоровья в соответствии с нормативами, установленными Правительством Российской Федерации. Размер указанной компенсации не может превышать 2 млн р.

17. В случае если определенный в соответствии с гражданским законодательством размер возмещения вреда, причиненного при перевозке пассажира его жизни или здоровью, превышает размер компенсации в счет возмещения вреда, выплата указанной компенсации не освобождает перевозчика от возмещения такого вреда в части, превышающей сумму произведенной компенсации.

18. В целях определения периода перевозки пассажира, в течение которого перевозчик несет ответственность за вред, причиненный жизни или здоровью пассажира и (или) его багажу, ручной клади, перевозка пассажира включает в себя период, в течение которого пассажир находится в транспортном средстве, период посадки пассажира в транспортное средство и период высадки пассажира из транспортного средства.

19. Перевозчик в соответствии со ст. 932 Гражданского кодекса Российской Федерации вправе застраховать риск своей ответственности за нарушение договора перевозки груза.

В свою очередь, согласно ст. 35 федерального закона от 08.11.2007 г. № 259-ФЗ, за нарушение условий договора грузоотправителем, грузополучателем, фрахтователем или пассажиром предусмотрено:

- за непредъявление для перевозки груза, предусмотренного договором перевозки груза, грузоотправитель уплачивает перевозчику штраф в размере 20 % платы, установленной за перевозку груза, если иное не установлено договором перевозки груза. Перевозчик также вправе потребовать от грузоотправителя возмещения причиненных ему убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- за отказ от пользования транспортным средством, предусмотренным договором фрахтования, фрахтователь уплачивает фрахтовщику штраф в размере 20 % платы, установленной за пользование этим транспортным средством, если иное не установлено договором фрахтования. Фрахтовщик также вправе потребовать от фрахтователя возмещения причиненных ему убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- за неуказание в транспортной накладной особых отметок или необходимых при перевозке груза мер предосторожности либо за искажение сведений

о свойствах груза, в том числе о его массе, габаритах, состоянии и степени опасности, с грузоотправителя взыскивается штраф в размере 20 % провозной платы. Уплата штрафа не освобождает грузоотправителя от возмещения ущерба, причиненного перевозчику такими нарушениями;

- за задержку (простой) транспортных средств, поданных под погрузку, выгрузку, соответственно грузоотправитель, грузополучатель уплачивают за каждый полный час задержки (простоя) штраф в размере, установленном договором перевозки груза, а в случае если размер указанного штрафа в договоре перевозки груза не установлен, в размере 5 % провозной платы при перевозке в городском или пригородном сообщении или 1 % среднесуточной провозной платы при перевозке в междугородном сообщении, определенной в соответствии с установленным договором сроком выполнения соответствующей перевозки;

- при задержке (простое) специализированных транспортных средств размер штрафа увеличивается в два раза, если иное не установлено договором перевозки груза. Перечень специализированных транспортных средств определяется правилами перевозок грузов;

- штраф за задержку (простой) транспортных средств взыскивается независимо от штрафа за непредъявление для перевозок грузов, предусмотренных договорами перевозок грузов. Основанием для начисления штрафа за задержку (простой) транспортных средств служат отметки в транспортных накладных или в путевых листах о времени прибытия и убытия транспортных средств;

- за задержку (простой) контейнеров, принадлежащих перевозчику и поданных под погрузку, выгрузку, сверх норм, установленных договором перевозки груза, соответственно грузоотправители, грузополучатели уплачивают за каждый полный час задержки (простоя) штраф в размере, установленном договором перевозки груза, а в случае если размер указанного штрафа в договоре перевозки груза не установлен, в размере: 5 % провозной платы при перевозке в городском или пригородном сообщении или 1 % среднесуточной провозной платы при перевозке в междугородном сообщении, определенной в соответствии с установленным договором сроком выполнения соответствующей перевозки;

- штраф за задержку (простой) контейнеров взыскивается независимо от штрафа за непредъявление для перевозки грузов, предусмотренных договором перевозки грузов. Основанием для начисления штрафа за задержку (простой) контейнеров служат отметки в транспортных накладных, путевых листах или сопроводительных ведомостях о времени подачи и отправления контейнеров;

- за отправление в составе багажа, сданного для перевозки, предметов, перевозка которых в составе багажа запрещена, пассажир уплачивает перевозчику штраф в размере десятикратной провозной платы за перевозку багажа.

Бухгалтерский учет в транспортной компании отличается рядом особенностей, обусловленных спецификой осуществляемой деятельности. Эта специфика влияет не только на учет доходов и расходов, но и на налогообложение.

## **6.2. Учет затрат на оказание автотранспортных услуг**

Методы ведения бухгалтерского и налогового учета затрат в организации, оказывающей транспортные услуги, закрепляются в учетной политике. Себестоимость транспортных услуг зависит от состава затрат. Основные виды расходов, отражающие специфику деятельности:

1. Амортизация основных средств. Это распределение стоимости автомобилей посредством ежемесячного списания на себестоимость услуг в зависимости от установленных норм амортизации.

2. ГСМ. В составе затрат на топливо отражается стоимость приобретенных всех видов топлива, расходуемого на нужды автотранспортного предприятия. ГСМ рассчитывается по нормам с учетом пробега автомобиля.

3. Запасные части и ремонт. Стоимость всех расходуемых при ремонте и техническом обслуживании транспорта материалов. Сюда входит автомобильная резина, инструменты, приспособления, инвентарь и другие малоценные быстроизнашивающиеся предметы. Возможно списание этих затрат без создания резерва на ремонт.

4. Расходы на оплату труда, в состав которых входит сумма начисленной заработной платы и отчисления на страховые взносы. Эти расходы могут быть прямыми, если заработная плата начисляется сотрудникам, которые непосредственно заняты оказанием услуг. Расходы могут быть косвенные, если оплачивается труд управленческого персонала организации.

5. Страхование автотранспорта. Это может быть обязательная страховка ОСАГО либо добровольное. Страхование риска утраты (гибели) и повреждения автомобиля производится по договору добровольного имущественного страхования (договору КАСКО).

6. Прочие затраты отражают суммы начисленных налогов (транспортный налог), платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, затраты на командировки, плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, проценты за пользование кредитом и др.

Состав расходов по обычным видам деятельности при осуществлении перевозок автомобильным транспортом (других работ и услуг, выполняемых автомобильным транспортом) представлен в Инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте, утвержденной приказом Минтранса РФ от 24.06.2003 г. № 153.

Для признания затрат организации, осуществляющей автомобильные перевозки (другие работы и услуги, выполняемые автомобильным транспортом), в качестве расходов необходимо выполнение следующих условий:

- обоснованность затрат;
- документальное подтверждение затрат;
- связь с доходами.

Под обоснованными расходами при перевозках (других работах и услугах, выполняемых автомобильным транспортом) понимаются экономически оправданные затраты всех видов ресурсов, используемых для осуществления

перевозок автомобильным транспортом (других работ и услуг, выполняемых автомобильным транспортом), оценка которых выражена в денежной форме.

Расходами по обычным видам деятельности для автотранспортных организаций являются расходы, непосредственно связанные с процессом перевозок грузов и пассажиров, выполнением других работ и услуг автомобильного транспорта (в том числе связанные с транспортно-экспедиционным обслуживанием). Они включают:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также расходы, обеспечивающие осуществление перевозок (коммерческие расходы, управленческие расходы и др.);
- расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с обычной деятельностью.

Для выявления фактического расходования в производственном процессе организации материальных, трудовых и финансовых ресурсов, определения потребности организации в этих ресурсах для осуществления перевозок автомобильным транспортом, выполнения работ (услуг), связанных с транспортно-экспедиционным обслуживанием, должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам расходов:

- материальные расходы (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие расходы.

К материальным расходам относятся следующие расходы:

- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в процессе перевозки (выполнения работ, оказания услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при перевозке (выполнении работ, оказании услуг);
- на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в организации;

- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации.

К работам и услугам производственного характера относятся:

- выполнение работ, оказание услуг по техническому обслуживанию основных средств (в том числе транспортных) и другие подобные работы;

- транспортные услуги структурных подразделений самой организации по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение материалов, инструментов, деталей, других видов грузов с центрального склада в цеха;

- плата за природные ресурсы в части, относимой на расходы по обычным видам деятельности (оплата работ за рекультивацию земель, плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем в пределах установленных лимитов);

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы по утилизации отработанных запасных частей и горюче-смазочных материалов, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы);

- расходы по оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод, мойку подвижного состава, другие аналогичные расходы;

- расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий.

В составе расходов на топливо отражается стоимость всех видов топлива, приобретенного со стороны (бензина, дизельного топлива, мазута, газа, нефти, угля, дров и т.д.), расходуемого на эксплуатационные нужды автомобильного транспорта.

Расходы на топливо для автотранспортных средств включаются в состав материальных затрат в расходах по обычным видам деятельности в пределах норм, утверждаемых Минтрансом России, что указывается в учетной политике организации.

В составе расходов на все виды энергии отражается стоимость всех видов покупной энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и т.д.), расходуемой на технологические (электросварку, электроплавку, электромеханическую обработку металлов, гальванические работы и т.д.), энергетические, осветительные и другие хозяйственные нужды предприятия, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления.

В составе расходов на материалы отражается стоимость всех расходующихся при техническом обслуживании подвижного состава и других технических средств и устройств покупных материалов (обтирочных, смазочных, лакокрасочных, изоляционных, электротехнических, крепежных, различных минеральных и органических масел), запасных частей для ремонта подвижного состава и других технических средств, автомобильных шин.

Расходы на восстановление износа и ремонт автомобильных шин включаются в состав материальных затрат в расходах по обычным видам деятельности в пределах норм, утверждаемых Минтрансом России, что указывается в учетной политике организации.

Материальные расходы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (фактическая себестоимость определяется исходя из ФСБУ 5/2019 «Запасы»).

При определении размера материальных расходов при списании материалов, используемых при выполнении работ, оказании услуг, в соответствии с принятой организацией учетной политикой применяется один из следующих методов оценки указанных материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

В расходы на оплату труда входят любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, а также предусмотренные Трудовым кодексом Российской Федерации выплаты за не проработанное на производстве (неявочное) время.

Другие денежные и натуральные выплаты, включаемые в расходы на оплату труда, включают:

- надбавки к заработной плате работников автомобильного транспорта, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер;
- расходы, связанные с предоставлением льготного бесплатного проезда работникам автомобильного транспорта.

Прочие расходы, связанные с обычными видами деятельности автотранспортных организаций, включают расходы на восстановление основных средств, расходы на обязательное и добровольное страхование имущества, расходы по обеспечению нормальных условий труда, суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, и ряд других расходов. Список этих расходов достаточно обширен.

При учете затрат, связанных с перевозками, особого внимания заслуживают следующие моменты:

- используемые транспортные средства должны обязательно найти отражение в бухгалтерском учете автотранспортного предприятия: в балансе, если они собственные или взяты в лизинг с учетом на балансе лизингополучателя,

или за балансом, если они арендованы или получены в лизинг с учетом на балансе лизингодателя. Это позволяет обоснованно принимать к учету все затраты по их содержанию;

- должна иметь место регистрация транспортных средств за перевозчиком: постоянная, если средства в собственности, или временная, если они арендованы или взяты в лизинг. Наличие этой регистрации (даже когда она временная) обязывает перевозчика к начислению и уплате транспортного налога.

С января 2021 г., начиная с платежа за 2020 г., в обязанности автотранспортных организаций больше не входит необходимость составления и представления в налоговые органы декларации по транспортному налогу, так как налоговики самостоятельно будут рассчитывать сумму налога для каждого хозяйствующего субъекта.

Отнесение в затраты ГСМ, необходимых для работы транспортных средств, необходимо производить в соответствии с утвержденными нормами их списания. Эти нормы либо утверждены законодательно (и должны применяться для определенных отраслей), либо разрабатываются компанией самостоятельно. Это требует организации учета расхода ГСМ по каждому транспортному средству и применения соответствующего алгоритма списания с отнесением излишков расхода в затраты, не уменьшающие базу по прибыли.

Безопасность работы автотранспорта в зимних условиях зависит от применения специальных шин, рассчитанных не на одну зиму. В связи с этим обязательное условие на автотранспортных предприятиях – организация не только неоднократной выдачи этих шин со склада, но и приема их на хранение на летний период с соответствующим отражением этих операций в учете.

Непременными составляющими затрат являются расходы:

- на страхование транспортных средств, которое будет включаться в затраты частями в течение времени действия страхового полиса;
- на проведение периодического технического осмотра транспорта;
- на проведение регулярного технического обслуживания;
- на обязательные первичные (при приеме на работу) и предрейсовые медосмотры лиц, управляющих транспортными средствами;
- на оплату специальных перерывов в работе, предназначенных для отдыха, для лиц, управляющих транспортом;
- на услуги по погрузо-разгрузочным работам, взвешиванию груза, очистке транспортных средств;
- на оплату проезда по платным дорогам, за въезд на территорию предприятий, хранение грузов, использование подъездных путей, подачу вагонов.

Наиболее существенная статья расходов во многих автотранспортных организациях – ГСМ. К ним относят топливо (бензин, дизельное топливо, сжиженный нефтяной газ, сжатый природный газ), смазочные материалы (моторные, трансмиссионные и специальные масла, пластичные смазки) и специальные жидкости (тормозные и охлаждающие). Это значит, что бухгалтерам нужно уметь правильно организовать учет ГСМ и обосновывать эти расходы. Одним из способов определения количества использованных ГСМ является применение путевых листов.

Путевой лист – это первичный документ, который содержит информацию о работе водителя, технических характеристиках и пробеге транспортного средства, а также маршруте его следования. Помимо этого, путевой лист представляет собой основной документ для списания ГСМ. Он используется для обоснования признания расходов по ним в уменьшение налоговой базы организаций и ИП, работающих на ОСНО и УСН «доходы, уменьшенные на величину расходов». На основании этого документа можно определить расход бензина.

Организации, для которых использование транспортных средств является основным видом деятельности, должны применять форму путевого листа с реквизитами, которые указаны в разд. I приказа Минтранса от 11.09.2020 г. № 368. Документ вступил в силу с 01.01.2021 г. и действует до 01.01.2027 г. Основные нововведения этого документа:

- путевой лист обязателен при любой эксплуатации автомобиля вне зависимости от вида и нюансов перевозки;
- введен новый реквизит «Сведения о перевозке», включающий вид сообщения и вид перевозки;
- обязательное указание в составе сведений о транспортном средстве не только модели, но и марки транспортного средства (прицепа, полуприцепа);
- указание в путевом листе даты и времени выпуска транспортного средства на линию и его возвращения (отметка «Выпуск на линию разрешен» проставляется должностным лицом, ответственным за техническое состояние и эксплуатацию транспортных средств).

Для организаций, которые используют автомобиль для производственных или управленческих нужд, возможна разработка путевого листа с учетом требований закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

На практике организации часто используют путевые листы, которые были утверждены еще постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 г. № 78. В этом постановлении есть формы путевого листа в зависимости от вида автомобиля (например, форма 3 – для легкового автомобиля, форма 4-П – для грузового).

Если проанализировать формы путевого листа, содержащиеся в постановлении № 78, то можно увидеть, что в них есть специальные графы, предназначенные для отражения оборота ГСМ. Здесь указывается, сколько горючего в баке, сколько выдано и сколько осталось. Путем несложных вычислений выясняется количество использованного горючего.

Если же обратиться к приказу Минтранса № 368, то среди обязательных реквизитов путевого листа не встретится требование отражать движение горючего. При этом в документе должны быть приведены показания спидометра на начало и конец пути, что позволит определить количество пройденных транспортным средством километров.

Когда путевой лист разработан организацией самостоятельно и в нем нет информации об использовании ГСМ, а содержатся только данные о количестве километров, нормативный объем использованных ГСМ можно рассчитать, используя распоряжение Минтранса России от 14.03.2008 г. № АМ-23-р. В нем есть нормы расхода топлива для разных марок транспортных средств и форму-

лы для расчета расхода. Так, в п. 7 разд. II распоряжения приведена формула для расчета расхода бензина:

$$Q = 0,01 \cdot Hs \cdot S \cdot (1 + 0,01 \cdot D),$$

где  $Q_n$  – нормативный расход топлива, л;  $Hs$  – базовая норма расхода топлива, л/100 км;  $S$  – пробег автомобиля, км;  $D$  – поправочный коэффициент (его значения приведены в прил. 2 к распоряжению № АМ-23-р).

В соответствии с приказом Минтранса № 368 обязательными реквизитами путевого листа являются:

- наименование и номер путевого листа;
- сведения о сроке действия путевого листа;
- сведения о собственнике (владельце) транспортного средства, включая ОГРН (обязательный реквизит с 15.12.2017 г.);
- сведения о транспортном средстве, включая дату и время проведения предрейсового (или предсменного) техосмотра автомобиля;
- сведения о водителе;
- сведения о перевозке.

Все они обязательно должны присутствовать в путевом листе. При этом допускается размещение дополнительных реквизитов, учитывающих особенности перевозок (письмо Минтранса от 15.01.2021 г. № ДЗ-66-ПГ).

На рис. 6.1 показан образец заполнения путевого листа легкового автомобиля.

ПУТЕВОЙ ЛИСТ ЛЕГКОВОГО АВТОМОБИЛЯ					
Срок действия		от «28» мая 2021 г. по «28» мая 2021 г.		Д-1 № 85	серия номер
Организация	ООО "Мосфармация", г. Москва, ул. Гримау, д. 43, (495) 918-85-50, 1177746539233			по ОКПО	07651234
Марка автомобиля	Ford Focus 1.6 (Форд Фокус)				
Регистрационный номер прицепа (полуприцепа)	о780ох/77rus		Номер парковки	1a	
Водитель	Быстров Шамиль Шарипович		Табельный номер	028	
Удостоверение №	77 МА 567 890		Класс	B, C	
Предрейсовый медосмотр	<p>прошел предрейсовый медицинский осмотр, к исполнению трудовых обязанностей допущен</p> <p>28.05.2021, 08:30</p> <p>Врач Исаева О.М. Исаева</p>				
Послерейсовый медосмотр	<p>прошел послерейсовый медицинский осмотр</p> <p>28.05.2021, 18:30</p> <p>Врач Исаева О.М. Исаева</p>				
Вид перевозки	-				

**Примечание [К+ 1]:** Нумерация путевых листов ведется в хронологическом порядке по установленной в организации системе (п. 11 Обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов).

**Примечание [К+ 2]:** Если путевой лист оформляется более чем на один день, надо указать даты (число, месяц, год) начала и окончания срока действия путевого листа (п. 2 Обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов).

**Примечание [К+ 3]:** Под парковкой в форме путевого листа понимается место, предназначенное для стоянки автомобиля по возвращении из рейса и окончании смены (рабочего дня) водителя (пп. 3 п. 4 Обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов).

**Примечание [К+ 4]:** Послерейсовые медосмотры обязательны для водителей, чья работа связана с перевозкой пассажиров или опасных грузов (ст. 23 Федерального закона от 10.12.1995 N 196-ФЗ "О безопасности дорожного движения").

**Примечание [К+ 5]:** Сведения о

Рис. 6.1. Путевой лист легкового автомобиля

Сведения о перевозке в путевом листе включают информацию о видах сообщения и видах перевозок.

В графе путевого листа «Вид сообщения» необходимо указывать один из видов сообщений, предусмотренных Уставом автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта (закон от 08.11.2007 г. № 259-ФЗ):

- городское;
- пригородное;
- междугородное;
- международное.

При перевозке в разных видах сообщения указывают все осуществляемые виды сообщения через запятую.

В графе «Вид перевозки» необходимо указывать один из следующих видов перевозки:

- регулярная перевозка пассажиров и багажа;
- перевозка пассажиров и багажа по заказу;
- перевозка пассажиров и багажа легковым такси;
- перевозка грузов;
- перевозка для собственных нужд;
- организованная перевозка группы детей.

Данные разъяснения дает письмо Минтранса России от 03.03.2021 г. № ДЗ-468-ПГ.

Таким образом, на основании путевого листа производится расчет либо фактического, либо нормативного списания ГСМ. Рассчитанные таким образом данные используются для отражения в бухгалтерском учете.

С помощью путевого листа можно не только подтвердить производственную необходимость расходов, но и зафиксировать расстояние, которое было пройдено автомобилем или другим автотранспортным средством, а также определить показатели для расчета объема использованных ГСМ.

После определения фактического или нормативного объема использования сумму к списанию можно рассчитать путем умножения стоимости единицы на объем.

В некоторых случаях применение путевого листа для учета расхода ГСМ невозможно. Например, когда бензином заправляются бензопилы, мотоблоки и другая аналогичная спецтехника. В этих случаях применяется акт на списание ГСМ.

Для лиц, занимающихся регулярными автотранспортными перевозками, установлена обязанность выписывать путевые листы ежедневно, за исключением случаев, когда сотрудник направляется в командировку. Использовать транспортное средство без путевого листа категорически запрещается (п. 2 ст. 6 Устава автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта от 08.11.2007 г. № 259-ФЗ).

Путевые листы должны заполняться на каждый отдельно взятый вид транспортного средства (п. 8 приказа Минтранса № 368); при посменном использовании машины разными водителями нужно формировать отдельный лист на каждого из них (п. 10 приказа Минтранса № 368).

Путевой лист оформляют строго на смену или на рейс, в зависимости от того, что длительнее. Составлять путевые листы на месяц запрещается (п. 9 приказа Минтранса № 368). Если путевой лист оформляется при посменном пользовании машиной разными водителями, показатели одометра отмечаются в листе водителя, который первым выезжает на задание из гаража, а также того водителя, который заезжает обратно в гараж (п. 14 приказа Минтранса № 368).

В путевом листе должны фиксироваться дата и время проведения медосмотров, которые проводятся до выезда в рейс и после возвращения из него, – они проставляются сотрудником медицинского профиля, непосредственно участвовавшим в осмотре, а также заверяются его подписью при обязательном указании Ф. И. О. (п. 15 приказа Минтранса № 368).

Заполненные листы должны храниться в организации, использующей транспортные средства, не менее пяти лет.

За отсутствие путевого листа накладывается штраф как на водителя, управляющего транспортным средством, так и на организацию (либо индивидуального предпринимателя), являющуюся собственником транспортного средства. На сегодняшний день штраф за отсутствие путевого листа установлен в КоАП РФ. Инспектор ГИБДД вправе выписать штраф за езду без путевого листа в размере 500 р. или ограничиться предупреждением (ч. 2 ст. 12.3 КоАП РФ). Штраф может налагаться не только за отсутствие путевого листа, но и за нарушение правил его оформления. Так, согласно ч. 2 ст. 12.31.1 КоАП РФ, за нарушение требований медицинского осмотра водителя (отсутствие на документе соответствующей отметки медика) организацию могут оштрафовать на 30 000 р., а ее должностных лиц – на 5 000 р. Штрафы такого же размера предусмотрены ч. 3 ст. 12.31.1 за нарушение требований технического осмотра транспортного средства и за несоблюдение режима труда и отдыха для дальнотойщиков. Установит такое нарушение тахограф и путевой лист. Если тахограф работает некорректно, то контролеры также выпишут штраф.

Для того чтобы форма путевого листа вступила в действие, ее необходимо прописать в учетной политике или утвердить приказом руководителя. Приказ составляется на бланке организации или ИП, имеет характер внутреннего документа и обязателен для исполнения сотрудниками организации. Составляется он по форме, принятой для такого рода бумаг, и должен содержать следующие сведения:

- наименование составителя (организации или ИП);
- номер и дату составления;
- название документа;
- суть события, которому посвящено издание приказа;
- дату ввода в действие;
- круг лиц, которых касается обязанность исполнения приказа;
- перечень лиц, ответственных за исполнение приказа;
- подпись руководителя;
- подписи ознакомленных с приказом лиц.

Образец приказа об утверждении формы путевых листов показан на рис. 6.2.

**Общество с ограниченной ответственностью «ИКС»**

**(ООО «ИКС»)**

ИНН 7701870315 КПП 770101001

**П Р И К А З**

**Москва**

№ 38

от 28.01.20XX

**Об утверждении формы путевого листа**

В соответствии с пп. 2 и 4 ст. 9 закона «О бухгалтерском учете» от 06.11.2011 № 402-ФЗ, а также руководствуясь приказом Минтранса РФ от 11.09.2020 № 368]

**П Р И К А З Ы В А Ю:**

1. Утвердить форму путевого листа, приведенную в приложении № 1 к настоящему приказу, в качестве первичного документа, используемого для учета и списания ГСМ.
2. Ввести в действие указанную форму с 01.02.20XX.
3. Довести настоящий приказ до сведения всех лиц, работающих с этим документом.
4. Ответственность за исполнение приказа возложить на главного бухгалтера ООО «ИКС» Иванову Л. П.

Приложения: 1. Форма путевого листа ООО «ИКС»

**Рис. 6.2. Образец приказа о путевых листах**

Для контроля движения выданных путевых листов необходимо вести журнал учета движения путевых листов по форме 8, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 28.11.1997 г. № 78. Однако с 01.01.2013 г. в связи со вступлением в силу закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ унифицированные формы перестали быть обязательными. Поэтому организация или ИП могут разработать собственную форму журнала или дополнить необходимой информацией унифицированную. Решение о принятой форме журнала учета путевых листов закрепляется приказом. Ее применение также нужно прописать в учетной политике.

Если журнал ведется на бумаге, его страницы должны быть прошнурованы и пронумерованы. Если журнал ведется в электронном виде, он должен быть подписан усиленной квалифицированной электронной подписью, должна быть обеспечена возможность распечатать журнал (приказ Минтранса от 11.09.2020 г. № 368).

Как правило, журнал оформляется на период не более одного года, однако при необходимости этот период можно сократить до одного месяца. Журнал путевых листов должен храниться не менее пяти лет.

На рис. 6.3 представлен образец заполнения журнала путевых листов.

Журнал учета путевых листов обязателен к заполнению для организаций и ИП, использующих в своей работе транспортные средства. Это один из документов, с помощью которых подтверждаются расходы на топливо, учитываемые при определении налоговой базы по уплачиваемому с доходов налогу. Помимо этого, журнал служит источником сведений для начисления заработной платы водителям организации, поскольку в нем подробно отражается информация об их работе.

**ЖУРНАЛ**  
**УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ПУТЕВЫХ ЛИСТОВ**  
за 20\_\_ год

Номер путевого листа	Дата выдачи путевого листа	Водитель		Гаражный номер автомобиля	Подпись			Примечание
		фамилия, имя, отчество	табельный номер		водителя, в получении и путевого листа	диспетчера, и дата приема путевого листа и документов от водителя	бухгалтера, и дата приема путевого листа	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	14.01.__	Иванов Петр Анатольевич	0008	0003	Иванов	14.01.__ Васильева	15.01.__ Белова	-
2	18.02.__	Семенов Борис Владимирович	0007	0001	Семенов	18.02.__ Васильева	21.02.__ Белова	Путевой лист выдан на период с 18.02.20__ по 21.02.20__
3	12.03.__	Буров Иван Дмитриевич	0012	0002	Буров	12.03.__ Васильева	14.03.__ Белова	-
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Ответственный за ведение журнала \_\_\_\_\_ Волкова \_\_\_\_\_ / Волкова А. В. /  
(подпись) (расшифровка подписи)

Директор ООО «Маршрут» \_\_\_\_\_ Токарев \_\_\_\_\_ /Токарев А. А./  
(подпись) (расшифровка подписи)

Рис. 6.3. Журнал учета движения путевых листов

Журнал учета движения, регистрации и выдачи путевых листов состоит из двух частей:

1. Титульный лист, на котором прописывается наименование организации или ИП, код по ОКПО, а также период, за который заполняется журнал.

2. Табличная часть, в которой указываются:

- номер путевого листа и дата его выдачи;
- данные водителя и его табельный номер;
- гаражный номер автомобиля;
- подписи лиц, ответственных за ведение журнала (водителя – о получении путевого листа; диспетчера (сотрудника, выполняющего его функции) – о получении документов от водителя; бухгалтера – о проверке и принятии путевого листа к учету).

Также при необходимости делается примечание.

В журнал учета выдачи путевых листов вносится информация обо всех выданных путевых листах. Каких-либо исключений в данном случае не предусмотрено. Журнал имеет сквозную нумерацию и ведется в хронологическом порядке. После того как журнал полностью заполнен, он прошивается, скрепляется печатью и подписью руководителя.

Ведение журнала возлагается на сотрудника, назначенного приказом руководителя, либо на сотрудника, в трудовом договоре которого прописаны обязанности по ведению журнала учета путевых листов.

Обязанности по заполнению путевых листов и журнала их учета могут быть переданы другому юрлицу или ИП на основании договора оказания услуг. В таком случае обязанности по заполнению путевых листов и журнала их учета возлагаются на сотрудников привлеченного контрагента.

Как и все материально-производственные запасы, учет ГСМ в бухгалтерии ведется по фактической стоимости. Расходы, которые входят в фактическую стоимость, указаны в разд. II ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Принятие к учету ГСМ может осуществляться на основании приложенных к авансовому отчету чеков АЗС (если ГСМ приобретал водитель за наличный расчет) или на основании корешков талонов (если бензин приобретался по талонам). Если же водитель приобретает бензин по топливной карте, то учет ГСМ по топливным картам ведется на основании отчета компании – эмитента карты. Списание ГСМ может производиться следующими методами (разд. III):

- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (ФИФО).

Есть еще один способ списания – по себестоимости каждой единицы. Но на практике для списания ГСМ он неприменим.

Самый распространенный способ списания ГСМ – по средней себестоимости, когда стоимость остатка материала складывается со стоимостью его поступления и делится на суммарное количество остатка и поступления в натуральном выражении.

Для учета ГСМ на предприятии используется счет 10, отдельный субсчет (в плане счетов – 10-3). По дебету этого счета осуществляется приход ГСМ, по кредиту – списание.

Для списания ГСМ по описанным выше алгоритмам производится расчет использованного количества ГСМ (фактический или нормативный). Это количество умножается на стоимость единицы, и полученная сумма списывается соответствующей бухгалтерской проводкой. Учет операций по приобретению и списанию ГСМ показан в табл. 6.1.

Таблица 6.1

#### Учет оприходования и списания ГСМ

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Товарная накладная ТОРГ-12, приходный ордер	Оприходован бензин	10-3	60
2	Счет-фактура	Отражен НДС по приобретенным ГСМ	19	60
3	Путевой лист, бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание бензина	20, 26	10-3

Особое внимание нужно уделять признанию расходов на ГСМ в рамках налогового учета. Если со списанием ГСМ в бухгалтерском учете все достаточно просто, то признание этих расходов в налоговом учете вызывает вопросы:

1. В составе каких расходов учитывать ГСМ? Здесь возможны два варианта: материальные или прочие расходы. Согласно подп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ, ГСМ включаются в состав материальных расходов, если они используются для технологических нужд. В прочие расходы ГСМ попадают, если они используются для содержания служебного транспорта (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ).

2. Нормировать или нет расходы на списание ГСМ? Ответ на него можно найти, связав реквизиты путевого листа и законодательные нормы: в путевом листе рассчитывается фактическое использование ГСМ. НК РФ не содержит прямых указаний на то, что расходы на ГСМ должны приниматься в налоговом учете только по фактическим нормам. Путевой лист содержит информацию только о фактическом пробеге. Однако ГСМ могут рассчитываться по распоряжению № АМ-23-р, в п. 3 которого есть указание, что установленные им нормы предназначены в том числе и для расчетов по налогообложению. Минфин России в своих письмах (например, от 22.03.2019 г. № 03-03-07/19283, от 03.06.2013 г. № 03-03-06/1/20097) подтверждает, что распоряжение № АМ-23-р можно использовать для установления обоснованности затрат и определять расходы на ГСМ в налоговом учете по нормам, умноженным на пробег.

В самом НК РФ разъяснений, как действовать в подобной ситуации, нет. В тех случаях, когда организация самостоятельно установила нормы списания ГСМ и, превысив их, учла в налоговом учете сумму сверхнормативного использования топлива, налоговая инспекция может не признать это расходом.

Учет автомобильных перевозок принципиально не отличается по использованию счетов затрат от других отраслей. Формирование себестоимости происходит на счетах:

– 20 «Основное производство» – на этом счете отражаются те расходы, которые напрямую связаны с производственным процессом – оказанием автотранспортной услуги. Прямые затраты отражают проводки Дт 20 Кт 10, 60, 69, 70;

– 26 «Общехозяйственные расходы» – на этом счете отражаются те расходы, которые понесены в ходе управления работой компании и ее обслуживания. Косвенные расходы отражают проводки Дт 26 Кт 02, 04, 10, 60, 68, 69, 70, 71, 76.

Учет на автотранспортном предприятии может происходить и с использованием счетов 23, 25, 29. Это характерно для предприятий со сложной структурой формирования затрат, например если есть расходы, которые невозможно распределить по видам услуг.

В табл. 6.2 объединены традиционные наиболее часто встречающиеся бухгалтерские записи по формированию себестоимости автотранспортных услуг.

От марки автомобиля и условий его эксплуатации зависит величина и перечень расходов компании.

Затраты должны быть экономически обоснованы по параметрам, представленным в табл. 6.3.

Таблица 6.2

## Учет затрат на оказание автотранспортных услуг

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Путевой лист, бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание ГСМ	20, 26	10-3
2	Лицевые счета, расчетно-платежная ведомость	Учтены затраты на заработную плату персонала, участвующего в предоставлении услуг	20, 26	70
3	Расчет страховых взносов	Начислены страховые взносы от начисленной суммы заработной платы	20, 26	69
4	Ведомость амортизации	Начислена амортизация по автотранспортным средствам и другим объектам основных средств, используемым в оказании автотранспортных услуг	20, 26	02
5	Требование-накладная, акт на списание материальных ценностей	Отражено списание запчастей, материалов на ремонт транспортных средств	20, 26	10
6	Авансовый отчет	Отражены командировочные расходы	20, 26	71
7	Акт	Учтены расходы на аренду, охрану, коммунальные платежи и др.	20, 26	60, 76
8	Договор возмездного оказания услуг Акт приемки-сдачи оказанных услуг	Затраты на проведение обязательных предрейсовых и послерейсовых осмотров отражены в составе расходов по обычным видам деятельности	20, 26	60
9	Бухгалтерская справка, полис ОСАГО	Расходы на ОСАГО отражены в составе РБП	97	76
		Ежемесячное списание части расходов на ОСАГО	20, 26	97
10	Бухгалтерская справка	Начислен транспортный налог	20, 26	68
11	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость автотранспортных услуг	90.2	20, 26

Таблица 6.3

## Принципы определения затрат

Параметры	Принцип определения
Пробег транспортного средства	Показания спидометра
Норма расхода ГСМ, прочих расходных материалов	Нормы Минтранса или самостоятельно разработанные на предприятии
Расходы на текущий ремонт	Фактические расходы

На автотранспортном предприятии должны быть изданы приказы для контроля норм расхода вышеуказанных затрат. В приказах отражается перечень лиц, имеющих право на использование транспортных средств, нормы расхода топлива, ГСМ и прочих материалов; периодичность замены шин.

Наличие приказов будет учитываться и в налоговом учете при проверке обоснованности затрат.

### **6.3. Учет доходов автотранспортного предприятия**

Деятельность транспортной компании расценивается как оказание услуг и подчиняется общим правилам их документального оформления и отражения в бухучете.

Доходами от обычных видов деятельности для автотранспортных организаций является выручка:

- от внутренних и международных грузовых перевозок;
- от внутренних и международных перевозок пассажиров в автобусах;
- от перевозок пассажиров в легковых таксомоторах;
- от перевозок в грузовых таксомоторах;
- от предоставления легковых автомобилей для обслуживания предприятий и организаций;
- от направления автомобилей для работы вне места их постоянного пребывания;
- от использования порожних пробегов грузовых автомобилей других организаций;
- от предоставления легковых и грузовых автомобилей на условиях проката;
- от транспортно-экспедиционных операций, осуществляемых водителем при совмещении с основной деятельностью либо другим сотрудником автотранспортной организации;
- от погрузо-разгрузочных работ;
- от складских операций;
- доходы грузовых автостанций;
- доходы автовокзалов, автостанций;
- доходы от доставки (перегона) автомобилей новых и отремонтированных с автомобильных и авторемонтных заводов;
- в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата);
- доходы, получаемые в виде вознаграждения автотранспортной организацией по договорам комиссии на транспортную экспедицию.

Суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов (на компенсацию льготного проезда граждан в соответствии с законодательством Российской Федерации) признаются в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету соответствующих текущих расходов (материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и других расходов аналогичного характера) с отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов на выполнение работ (ока-

зание услуг), начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера.

Грузоперевозки представляют собой особый род взаимоотношений между получателем груза и его отправителем, который нужно подтвердить документально. Для осуществления грузоперевозок на территории РФ нужно иметь определенный перечень документов, касающихся как водителя, так и груза.

Документы водителя и автотранспортного средства:

- водительское удостоверение определенной категории;
- паспорт;
- паспорт транспортного средства и талон техпаспорта на автотранспорт;
- страховой полис ОСАГО владельца транспортного средства.

Документы для перевозки груза автомобильным транспортом у перевозчика:

- путевой лист, оформленный соответствующим образом. Он должен содержать в себе данные по госномеру автомобиля, километраж на начало пути, информацию о расходе ГСМ, дату выдачи бланка, реквизиты ТТН на груз, отметку о прохождении медосмотра;
- копия трудового договора водителя (если он не владелец транспортного средства);
- сертификат качества товара (выдает грузоотправитель);
- доверенность на управление транспортным средством, если водитель – наемное лицо;
- договор на оказание услуг транспортировки;
- транспортная накладная, если нет необходимости в товарно-транспортной.

Документы грузоотправителя:

- товарно-транспортная накладная в четырех экземплярах, которая обычно оформляется грузоотправителем, содержит в себе товарный и транспортный раздел;
- дополнительные документы, если это продукты, алкоголь, животные.

Одним из наиболее важных документов, подтверждающих услуги перевозки, является транспортная накладная (утверждена постановлением Правительства РФ от 15.04.2011 г. № 272). Это первичный документ, на основании которого перевозчик подтверждает практически все свои расходы, связанные с перевозкой. Это списание ГСМ, заработная плата водителя и текущий ремонт автомобиля. Транспортную накладную составляют обязательно в трех экземплярах.

Наряду с этим документом действует товарно-транспортная накладная № Т-1 (утверждена постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 г. № 78).

Товарно-транспортная накладная используется, когда грузоотправитель может выступать и перевозчиком в одном лице. Когда перевозчик – отдельное юридическое лицо, применяется транспортная накладная, а грузоотправитель в этом случае оформляет накладную ТОРГ-12 и счет-фактуру, если находится на общем режиме налогообложения и является плательщиком НДС. Оба документа оформляются одновременно на одну перевозку.

Договор о перевозке груза представляет собой соглашение между грузоотправителем и перевозчиком. В нем оговариваются все необходимые условия (ч. 2, разд. IV, гл. 40, ст. 785 ГК РФ):

- в первую очередь прописываются сведения о грузе (наименование, объем, суммарный вес и т.д.), адрес, куда необходимо доставить груз;
- время, в течение которого перевозчик может выполнить услугу, возможно – с указанием промежуточных пунктов на пути следования;
- финансовое вознаграждение, сумма которого определяется индивидуально сторонами, должно быть прописано с учетом способа его оплаты;
- ответственность и обязательства каждой из сторон, прописанные конкретно, помогут избежать дальнейших споров в случае критической ситуации;
- другие условия договора, если в этом возникает потребность сторон;
- полные данные о реквизитах сторон и печати.

Компания, которая отправляет груз, должна его предоставить к назначенному времени в соответствующей таре или без, если этого не требуется. Водитель от грузоотправителя получает необходимые документы, перечисленные выше. После этого происходит погрузка, грузоотправитель должен проконтролировать этот процесс, если это необходимо и оговорено соглашением. Это предотвратит недоразумения, если произойдет порча груза, а также позволит предъявлять финансовую компенсацию в соответствующих ситуациях.

Исполнитель, в свою очередь, должен своевременно подать транспортное средство в пригодном для погрузки состоянии. Во время доставки перевозчик несет ответственность за сохранность груза, обязан доставить груз в срок и по указанному адресу.

Грузоперевозчик имеет право требовать необходимой отметки в сопроводительных документах груза и взыскание финансовых потерь при простое автомобиля по вине грузоотправителя. Эти ситуации тоже стоит заранее оговорить, заключая договор с перевозчиком на перевозку грузов.

В зависимости от особенностей предоставления услуг, включенных в договор, они могут иметь разновидности: услуга по перевозке оказывается либо сама по себе, либо выделена отдельно в договоре на поставку товаров. В этом случае перевозки должны отражаться в доходах-расходах как отдельный вид деятельности.

В табл. 6.4 представлены бухгалтерские записи по учету доходов от оказания автотранспортных услуг.

Таблица 6.4

Учет доходов от оказания автотранспортных услуг

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
Признание выручки с последующей оплатой				
1	Транспортная накладная	Признана выручка от оказания автотранспортных услуг	62	90.1
2	Счет-фактура	Начислен НДС	90.3	68
3	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость автотранспортных услуг	90.2	20 (26)

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	Приходный кассовый ордер, выписка банка из расчетного счета	Получены денежные средства за оказание автотранспортных услуг	50, 51	62
<i>Признание выручки при предоплате</i>				
5	Приходный кассовый ордер, выписка банка из расчетного счета	Получены денежные средства за оказание автотранспортных услуг в качестве предварительной оплаты	50, 51	62.АВ
6	Счет-фактура	Начислен НДС по предоплате	76.АВ	68
7	Транспортная накладная	Признана выручка от оказания автотранспортных услуг	62	90.1
8	Счет-фактура	Начислен НДС	90.3	68
9	Счет-фактура	Восстановлен НДС с суммы предоплаты	68	76.АВ
10	Бухгалтерская справка	Произведен зачет полученной предоплаты	62.АВ	62
11	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость автотранспортных услуг	90.2	20 (26)

Если по условиям договора поставки товара продавец своими силами осуществляет его доставку покупателю и стоимость этой услуги входит в цену товара, то в доходах перевозка как отдельный вид не показывается, а расходы, возникающие в связи с доставкой, формируют расходы по продаже (коммерческие расходы). В этом случае в бухгалтерском учете автотранспортного предприятия даются всего две проводки:

Дт 44 Кт 10, 60, 69, 70 – учтены затраты на транспортировку.

Дт 90 Кт 44 – затраты отнесены на финансовый результат.

Экспедиция в транспортной компании может быть самостоятельной и посреднической услугой. Экспедиторские услуги оказывают на основании договора транспортной экспедиции. Этот договор составляют обязательно в письменной форме (ст. 801, 802 ГК). Также при необходимости клиент должен выдать экспедитору доверенность на осуществление определенных действий.

Неотъемлемой частью договора являются экспедиторские документы:

- акт сдачи-приемки оказанных услуг;
- отчет экспедитора;
- экспедиторские документы: экспедиторская расписка, поручение экспедитору (поручение экспедитору может называться «накладная отправителя», «накладная на транспортно-экспедиторские услуги», «заявка на доставку груза» «заявка клиента»). Порядок их составления и формы утверждены Минтрансом России (приказ Минтранса России от 11.02.2008 г. № 23). В договоре транспортной экспедиции может быть определена возможность использования дополнительных экспедиторских документов (пп. 5, 6 Правил транспортно-экспедиционной деятельности, утвержденных постановлением Правительства РФ от 08.09.2006 г. № 554);
- перевозочные документы (транспортная накладная или ее копия).

Поручение экспедитору определяет перечень и условия оказания экспедитором транспортно-экспедиционных услуг в рамках договора транспортной экспедиции.

Экспедиторская расписка подтверждает, что экспедитор получил груз для перевозки от заказчика либо от указанного заказчиком грузоотправителя.

Складская расписка подтверждает факт получения экспедитором для перевозки груза от клиента либо от указанного им грузоотправителя.

Услуги, оказываемые экспедитором, можно разделить на основные и дополнительные.

Основные услуги по договору транспортной экспедиции непосредственно связаны с перевозкой груза. К ним относятся:

- организации перевозки грузов соответствующим видом транспорта и по выбранному маршруту;
- заключение договоров перевозки от имени клиента или экспедитора;
- обеспечение отправки и получения груза и т.д.

В качестве дополнительных услуг договором может быть предусмотрено осуществление следующих операций, непосредственно связанных с доставкой грузов:

- получение необходимых для экспорта или импорта документов;
- выполнение таможенных и иных формальностей;
- проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка;
- уплата пошлин, сборов и других расходов, возлагаемых на клиента;
- хранение груза и его получение в пункте назначения.

Для оказания транспортно-экспедиционных услуг клиентом выдается заполненное и подписанное им поручение экспедитору. При этом в поручении должны быть указаны достоверные и полные данные о характере груза, его маркировке, весе, объеме и т.п.

После того как экспедитор рассмотрит поручение, он направляет его обратно клиенту с отметкой о согласовании либо отказе в согласовании услуг. Лишь после согласования сторонами указанного поручения оно подлежит исполнению.

При приеме груза экспедитор предоставляет клиенту экспедиторскую расписку. Расписка является доказательством получения груза и наделяет экспедитора правом владения грузом до момента его передачи клиенту или иному грузополучателю по окончании перевозки.

Вид услуги определяет особенности бухгалтерского учета. Рассмотрим порядок ведения бухгалтерского и налогового учета у экспедитора.

#### *Бухгалтерский учет транспортной экспедиции*

Если при передаче груза право собственности на полученный груз к экспедитору не переходит, то груз, полученный от клиента, организация-экспедитор должна учитывать на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» по стоимости, установленной договором транспортной экспедиции (Инструкция по применению Плана счетов, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 г.

№ 94н). При получении груза от клиента в учете экспедитора делается следующая проводка:

Дебет 002 – груз, полученный от клиента, принят к учету.

При передаче груза по транспортной накладной конечному грузополучателю стоимость груза списывается. При этом в учете делается запись:

Кредит 002 – груз сдан грузополучателю.

При получении груза от клиента у экспедитора не возникает налогооблагаемого дохода. Передача груза клиентом экспедитору также не является объектом налогообложения по НДС.

Отнесение договора транспортной экспедиции к посредническому или договору об оказании услуг оказывает непосредственное влияние на порядок ведения бухгалтерского и налогового учета у экспедитора.

При таком виде договора экспедитор привлекает сторонние организации для непосредственной перевозки груза. В данном случае экспедитор предъявляет клиенту разными суммами свое вознаграждение и расходы, связанные с организацией перевозки.

Если договор транспортной экспедиции носит характер посреднического договора, то только вознаграждение экспедитора включается в налоговую базу по налогу на прибыль.

Что касается расходов, понесенных экспедитором в интересах клиента при исполнении договора, в том числе в виде сумм, уплачиваемых сторонним организациям, то они подлежат возмещению клиентом и не учитываются при исчислении налога на прибыль организаций.

Организации при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждения при исполнении договора (п. 1 ст. 156 НК РФ).

После оказания услуг, предусмотренных договором (день передачи груза грузополучателю), экспедитор на сумму вознаграждения должен исчислить НДС и в течение пяти календарных дней выставить клиенту счет-фактуру (подп. 1 п. 1 ст. 167, п. 3 ст. 168 НК РФ).

Вместе с тем суммы, уплаченные экспедитором другим организациям для перевозки груза, не включаются в налоговую базу по НДС. Соответственно, оснований применения налогового вычета по данным суммам также не имеется.

Если договором транспортной экспедиции предусмотрен авансовый порядок расчетов, то на суммы авансовых платежей, полученных в счет предстоящего оказания услуг в рамках договора, необходимо начислить НДС в части платежей, соответствующих размеру вознаграждения.

Если имеет место посреднический договор, перевозка осуществляется по поручению заказчика. Фактически это означает, что действует компания от имени клиента. Это касается всего, от оплаты сборов до страховки и хранения груза. Порядок отражения услуги в бухучете у экспедитора-посредника показан в табл. 6.5.

Таблица 6.5

## Учет услуги транспортной экспедиции у экспедитора-посредника

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выписка банка из расчетного счета	Отражена предоплата за услуги перевозки груза по договору экспедиции	51	62.АВ
2	Бухгалтерская справка	Принятие груза на ответственное хранение	002	
3	Счет-фактура	Начислен НДС по предоплате	76.АВ	68
4	Расходный кассовый ордер	Отражена оплата перевозчиком складских услуг	76	50
5	Бухгалтерская справка	Отражена передача груза клиенту		002
6	Акт сдачи-приемки оказанных услуг	Учтена выручка от оказания услуг по договору экспедиции	62	90.1
7	Счет-фактура	Начислен НДС	90.3	68
8	Счет-фактура	Восстановлен НДС с суммы предоплаты	68	76.АВ
9	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость перевозки	90.2	20
10	Выписка банка из расчетного счета	Компенсированы затраты на аренду склада	51	76
11	Бухгалтерская справка	Произведен зачет полученной предоплаты	62.АВ	62

Экспедитор может самостоятельно выполнять обязанности перевозчика. В этом случае договор транспортной экспедиции несет в себе признаки договора возмездного оказания услуг.

Все произведенные расходы должны быть документально подтверждены. Таким образом, экспедитор предъявляет клиенту следующие документы:

- товарно-транспортные документы (товарно-транспортная накладная, путевой лист);
- счет-фактуру на всю сумму договора;
- акт сдачи-приемки услуг.

Если транспортно-экспедиционные услуги оказываются по схеме договора возмездного оказания услуг, то цена такого договора определяется как единая стоимость услуг экспедитора. При таком виде договора расходы экспедитора по организации перевозки груза учитываются при налогообложении прибыли в общеустановленном порядке (ст. 249 НК РФ). В случае если экспедитор привлекает к перевозке сторонних лиц, то выплаты перевозчику, не компенсируемые клиентом, могут учитываться в расходах экспедитора для целей налогообложения прибыли. Налоговой базой по НДС является общая стоимость предоставленных услуг (ст. 154 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ продавцы применяют обложение НДС транспортных услуг, используя ставку 0 % при осуществлении:

- международных перевозок товаров с пунктом отправления / назначения за пределами РФ, в том числе транспортно-экспедиторского обслуживания

морским и речным транспортом, судами смешанного типа, воздушными судами, железнодорожным и автотранспортом;

- транспортировки нефти и природного газа за пределы РФ или на территорию РФ;

- услуг по перевозке товаров, помещенных под таможенный режим транзита;

- перевозки пассажиров и багажа с пунктом отправления / назначения за пределами РФ.

Согласно п. 3 ст. 164 НК РФ, во всех остальных случаях продавцы, применяющие в качестве режима налогообложения ОСНО, облагают НДС транспортную услугу по ставке 20 %. При оказании российской организацией услуг по транспортировке в рамках договора с иностранной организацией, которая не имеет представительства на территории РФ, если пункты назначения и отправления находятся на территории РФ, в силу норм подп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ российской организации необходимо начислить и уплатить НДС в бюджет по ставке 20 %.

## **6.4. Контрольные вопросы и задачи**

### **Контрольные вопросы**

1. Нормативное регулирование деятельности по осуществлению автомобильных перевозок в РФ.
2. Ответственность перевозчика при оказании автотранспортных услуг.
3. Особенности затрат у транспортной организации на оказание услуги по перевозке.
4. Ответственность пассажиров и грузоотправителей.
5. Особенности документального оформления и учета ГСМ в транспортной организации.
6. Документальное оформление расходов автотранспортной организации.
7. Требования по учету и оформлению путевых листов.
8. Способы списания ГСМ в бухгалтерском учете автотранспортной организации.
9. Журнал учета движения путевых листов.
10. Порядок признания расходов на ГСМ в налоговом учете.
11. Бухгалтерский учет расходов на оказание автотранспортной услуги.
12. Общий порядок отражения операций по оказанию автотранспортных услуг у транспортной организации.
13. Документальное оформление операций по оказанию автотранспортных услуг.
14. Документальное оформление и учет оказания услуг по договору транспортной экспедиции.
15. Налогообложение услуг по договору транспортной экспедиции.

## Задачи

### Задача 6.1

*Исходные данные.* 15 января предприятие ООО «Мебель» заключило договор с ООО «Автомобиль» на осуществление перевозки товара. Стоимость договора составила 77 000 р. при себестоимости затрат 62 000 р. (ГСМ, заработная плата, запчасти). По условиям договора он обязан обеспечить доставку товара в срок (до 20 января) и по адресу, указанному в договоре на оказание услуг.

*Задание:* выявить финансовый результат и отразить бухгалтерские записи в учете автотранспортной организации, указав первичные документы.

### Задача 6.2

*Исходные данные.* ООО «Экспедитор» заключило договор транспортной экспедиции с ООО «Клиент» на организацию перевозки товаров на сумму 500 000 р. Условиями договора установлено право экспедитора привлекать сторонние компании к организации перевозки груза. Вознаграждение компании по договору транспортной экспедиции составляет 30 500 р. По договору предусмотрено перечисление вознаграждения авансом. ООО «Экспедитор» заключило от своего имени договор с ООО «Перевозчик» на автомобильную перевозку груза. Стоимость услуг транспортной компании равна 88 500 р. Собственные расходы экспедитора, связанные с оказанием услуг по договору, составили 12 000 р.

*Задание:* выявить финансовый результат и отразить бухгалтерские записи в учете автотранспортной организации, указав первичные документы.

### Задача 6.3

*Исходные данные.* ООО «Экспедитор» заключило с ООО «Заказчик» договор транспортной экспедиции по перевозке товаров стоимостью 400 000 р. По этому договору ООО «Экспедитор» обязуется самостоятельно заниматься перевозкой, не привлекая сторонние организации. Сумма вознаграждения экспедитора по договору составляет 150 000 р. (в том числе НДС). Собственные расходы экспедитора, связанные с перевозкой, составили 45 000 р. (зарплата водителю, ГСМ и т.п.).

*Задание:* выявить финансовый результат и отразить бухгалтерские записи в учете автотранспортной организации, указав первичные документы.

### Задача 6.4

*Исходные данные.* ООО «Сибиряк» (находится в Иркутской области) в сентябре закупило бензин в количестве 100 л по цене 48,50 р., НДС – 20 %. При этом на начало месяца у ООО был запас бензина этой же марки в количестве 50 л по средней себестоимости 44 р.

Бензин в количестве 30 л был использован для заправки автомобиля марки «Тойота Камри». Организация использует автомобиль для служебных перевозок управленческого персонала.

В организации применяется оценка материалов по средней себестоимости.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи в учете автотранспортной организации по движению ГСМ, указав первичные документы.

### **Задача 6.5**

*Исходные данные.* ООО «Сибиряк» (находится в Иркутской области) в сентябре закупило бензин в количестве 100 л по цене 48,50 р., НДС – 20 %. При этом на начало месяца у ООО был запас бензина этой же марки в количестве 50 л по средней себестоимости 44 р.

Бензин в количестве 30 л был использован для заправки автомобиля марки «Тойота Камри». Организация использует автомобиль для служебных перевозок управленческого персонала.

В организации применяется оценка материалов по средней себестоимости.

В путевом листе сделаны отметки: горючее в баке на начало рейса – 10 л, осталось после рейса – 20 л; отметки о пробеге: на начало рейса – 2 500 км, в конце – 2 550 км.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи по учету ГСМ, используя разные способы списания (по факту, по нормам).

## **7. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АУТСОРСИНГОВЫХ УСЛУГ**

### **Целевая установка**

Рассмотреть виды аутсорсинговых услуг, выделить особенности учета затрат и доходов в сфере оказания аутсорсинговых услуг.

### **Нормативное регулирование**

1. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) : федер. закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ.

2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ.

3. Расходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

4. Доходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н

### **7.1. Понятие, виды и правовые основы аутсорсинга**

Термин «аутсорсинг» заимствован из английского языка (от англ. outsourcing) и дословно переводится как «использование чужих ресурсов». Иными словами, аутсорсинг – это передача на договорной основе непрофильных функций другим организациям, которые специализируются в конкретной области и обладают соответствующим опытом, знаниями, техническими средствами. Таким образом, аутсорсинг – это стратегия управления, которая позволяет оптимизировать функционирование организации за счет сосредоточения деятельности на главном направлении.

Различают аутсорсинг информационных технологий (ИТ-аутсорсинг), аутсорсинг бизнес-процессов (АБП) и производственный аутсорсинг.

ИТ-аутсорсинг – это передача на обслуживание специализированным организациям информационных систем (например: техническая поддержка; поддержка и обслуживание корпоративной почтовой системы, веб-сервера и сайта; хостинг; защита информации; администрирование компьютерных сетей; разработка, внедрение и последующее обслуживание корпоративных программных продуктов и т.д.).

Аутсорсинг бизнес-процессов – передача компании, оказывающей услуги аутсорсинга (аутсорсеру), функций тех или иных отделов, не являющихся для организации основными (например: реклама; управление персоналом; логистика; транспорт; уборка офиса; охрана).

Одним из направлений аутсорсинга бизнес-процессов является аутсорсинг кадров, который включает не только сотрудничество с кадровым агентством в области подбора персонала. Здесь имеется в виду, что предприятие-аутсорсер оформляет сотрудника у себя и становится его фактическим работодателем (начисляет ему заработную плату, рассчитывает налоги, оформляет больничные, компенсации, следит за выполнением трудового законодатель-

ства, соблюдением норм охраны труда), т.е. берет на себя функции кадровой службы и бухгалтерии предприятия.

Наиболее востребована такая разновидность аутсорсинга, как аутсорсинг в сфере финансов и бухгалтерского учета. Аутсорсеры предлагают свои услуги в области постановки, ведения, восстановления бухгалтерского и налогового учета, составления отчетности, ведения дел с налоговыми инспекциями вплоть до судебных разбирательств с привлечением юристов-аутсорсеров.

Производственный аутсорсинг подразумевает, что компания отдает во внешнее управление часть своей производственной цепочки или даже весь производственный цикл. Возможен вариант продажи своих подразделений и дальнейшее взаимодействие с ними в рамках аутсорсинга. Например, предприятие занимается проектированием, сборкой, контролем и реализацией продукции. Все промежуточные звенья производственного цикла отданы сторонним предприятиям.

К основным преимуществам аутсорсинга можно отнести следующее. Во-первых, это возможность сосредоточиться на основном бизнесе посредством поручения внешнему исполнителю операционных функций и получить конкурентное преимущество. Кроме того, это перераспределение ресурсов организации, ранее задействованных во второстепенных функциях и направлениях.

Во-вторых, снижение затрат. Ведь зачастую привлечение аутсорсера дешевле содержания собственной структуры, занимающейся подобной деятельностью. Связано это с тем, что у узкоспециализированного аутсорсера, как правило, себестоимость выполнения функции ниже, и продает он свои услуги «оптом».

В-третьих, доступ к технологиям и решениям более высокого уровня, которых нет у организации, а также возможность воспользоваться специализированными функциями, для выполнения которых организация не имеет специалистов или ресурсов (например, небольшие предприятия не в состоянии содержать собственный IT-отдел), передача ответственности за выполнение конкретных функций.

Что касается недостатков, то к ним можно отнести тот факт, что если организация передаст в аутсорсинг слишком много функций, то у нее могут сильно возрасти издержки. Кроме того, законодательная база в России по аутсорсингу не проработана.

Понятие «аутсорсинг» в российском законодательстве отсутствует. Можно воспользоваться ст. 421 ГК РФ, согласно которой граждане и юридические лица свободны в заключении договора. При этом стороны могут заключить как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами договор, а также договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор). К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора.

Одним из возможных вариантов заключения договоров является договор возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ). По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик – оплатить эти услуги (ст. 779 ГК РФ).

В целях уменьшения налоговых рисков при заключении договоров аутсорсинга рекомендуется учитывать следующее:

- в договор необходимо включить все существенные условия, предусмотренные действующим законодательством для договоров данного вида, а предмет договора должен быть четко прописан;
- в тексте договора надо дословно использовать терминологию НК РФ;
- если деятельность аутсорсера лицензируется, то нужно проверить наличие лицензии;
- операции по оказанию аутсорсинговых услуг должны быть правильно оформлены, подтверждены документами (договор, если необходимо – копия лицензии, счет-фактура, акт об оказании услуг, подписанный обеими сторонами договора).

Одно из направлений аутсорсинга бизнес-процессов – аутсорсинг в области консультационных, юридических услуг. В налоговом учете такие расходы являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией.

Если из трудового договора, заключенного со штатным работником – юристом, прямо не вытекает его обязанность полного правового обеспечения деятельности фирмы, то у налоговой инспекции нет оснований считать привлечение сторонних лиц для решения определенных вопросов нецелесообразными, а понесенные затраты – необоснованными.

Для подтверждения обоснованности произведенных расходов в договоре об оказании услуг юридического, консультационного характера следует подробно перечислить и отразить специфику этих услуг. Для подтверждения исполнения договора нужно составить акт о сдаче-приемке, в котором также должен быть отражен весь объем выполненных услуг.

В практической деятельности любой организации возникают ситуации, связанные с необходимостью поиска и приема на работу новых сотрудников. Осуществлять подбор кадров организация может либо собственными силами, либо с помощью специализированных (рекрутинговых) компаний. Как правило, к услугам сторонних организаций прибегают по той причине, что эти организации имеют в своем штате специалистов, предоставляющих высококачественные услуги по подбору персонала с использованием самых современных технологий (проведение консультаций, специальных тренингов, тестирования и пр.).

В бухгалтерском учете расходы по подбору персонала с помощью специализированных организаций также будут признаваться в полном объеме на основании ПБУ 10/99.

В налоговом учете расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, на основании подп. 8 п. 1 ст. 264 НК РФ. Налоговый кодекс не содержит ограничений по учету этих расходов в целях налогообложе-

ния, кроме установленных ст. 252 НК РФ (расходы должны быть обоснованы, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода).

Во избежание конфликтов с налоговыми органами в договоре со специализированной организацией при перечислении конкретных видов услуг рекомендуется использовать терминологию Налогового кодекса. Услуги специализированных организаций могут квалифицироваться не только как услуги по подбору кадров, но и как информационные услуги. Определяющей здесь будет формулировка обязанностей исполнителя. Например, если в обязанности агентства входит проведение собеседования, профессиональное тестирование, проверка представленных кандидатами рекомендаций, изучение биографических данных претендентов, то эти услуги следует отнести к услугам по подбору персонала. Если исполнителю поручены сбор и анализ информации, представление сведений об имеющихся в базе данных лицах, осуществляющих поиск работы, то эти услуги будут являться информационными. Заключение договора на информационные услуги и правильное оформление акта об оказанных услугах позволят организации-заказчику учесть все расходы в уменьшение прибыли при расчете налога на прибыль.

Одной из разновидностей аутсорсинга является аутсорсинг персонала, или, как его еще называют, лизинг персонала. Суть его заключается в следующем. Предприятие «А» – работодатель набирает в штат работников определенной категории, начисляет им заработную плату, производит отчисления во внебюджетные фонды, удерживает НДФЛ и т.п. Предприятие «А» предоставляет указанный персонал предприятию «Б» для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством.

Расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией, являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией, и учитываются при налогообложении прибыли.

Соглашения о предоставлении персонала следует отличать от соглашений по оказанию услуг или подбору персонала. По соглашениям о предоставлении персонала одна организация предоставляет в распоряжение другой организации специалистов необходимой квалификации для осуществления определенных функций в интересах этой другой организации. При этом организация, предоставляющая персонал, не принимает на себя обязательств по оказанию каких-либо услуг. Единственной ее обязанностью является предоставление квалифицированного персонала.

Плата за предоставленный персонал устанавливается в заранее определенной сумме и не зависит от фактически выполненного этим персоналом объема услуг.

Документом, подтверждающим фактическое выполнение обязательств, предусмотренных соглашением о предоставлении персонала, является акт (или иной документ) о предоставлении персонала, а не акт об оказании услуг.

## 7.2. Аутсорсинг по ведению бухгалтерского и налогового учета

В настоящее время многие предприятия пользуются услугами организаций, осуществляющих ведение бухгалтерского, налогового и управленческого учета, – аудиторских, бухгалтерских или юридических фирм. Как правило, учет специализированной организацией ведется по следующей схеме. В штате организации имеется специалист, ведущий первичную учетную документацию, которая затем передается в специализированную организацию для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете. Преимущества данного вида аутсорсинга очевидны: не каждая организация может содержать высококвалифицированного специалиста, оплата труда которого достаточно высока. Кроме того, сокращаются затраты организации на оборудование рабочих мест для бухгалтерии (на приобретение компьютеров, программного обеспечения, справочно-правовых систем, бухгалтерских программ, периодических изданий и т.п.).

Бухгалтерские компании, предоставляющие аутсорсинг, можно разделить на следующие категории (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Представители бухгалтерского аутсорсинга

Какому бизнесу подходит	Микро	Малый	Средний
Удаленные бухгалтеры-фрилансеры (часто оформляют себя как ИП)	+		
Приходящие бухгалтеры (работают в офисе клиента несколько дней в месяц)	+	+	
Онлайн-сервисы самообслуживания, с помощью которых можно самостоятельно сформировать и сдать отчетность	+		
Мелкие бухгалтерские фирмы (ИП и ООО), где работает от трех до десяти бухгалтеров (по качеству и уровню организации труда – аналог фриланса)	+	+	
Средние бухгалтерские фирмы (ООО) – есть какая-то внутренняя автоматизация, поставлены бизнес-процессы (но обслуживают в основном микробизнес, для более крупных клиентов не хватает квалификации, технологических инструментов и пр.)	+	+	
Солидные бухгалтерские фирмы (топ-10 рейтинга «Эксперт РА») – обладают разносторонней экспертизой, высоким уровнем учетных и бизнес-процессов		+	+
Аудиторские и юридические фирмы, для которых бухгалтерский аутсорсинг – побочный вид деятельности (на обслуживании может быть всего 20–30 клиентов), подают себя как профи, но на самом деле процессы не поставлены, качество зависит от уровня конкретного бухгалтера	+	+	
Бухгалтерский аутсорсинг от банков (возможны два варианта: либо бухгалтерский сервис встроен в банковскую инфраструктуру и оказывается силами самого банка, либо под брендом банка выступает бухгалтерская фирма, с которой у банка заключен договор)	+	+	

Согласно п. 3 ст. 7 федерального закона «О бухгалтерском учете», руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета

на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Передача бухгалтерского учета специализированной организации фиксируется в приказе об учетной политике на соответствующий финансовый год. Формирование учетной политики может быть поручено специализированной организации.

Бухгалтерский аутсорсинг возможен в разных комбинациях. Чем крупнее бухгалтерская компания, тем больше вариантов может быть.

Перечень бухгалтерских услуг не ограничивается ведением налогового и бухгалтерского учета. Это может быть и функция главного бухгалтера (выполнение только самых ответственных, сложных задач), и ведение конкретных участков (например, расчет зарплаты или авансовые отчеты).

Кроме того, это могут быть и услуги, не относящиеся напрямую к бухгалтерии (ведение кадров, юридическая поддержка, оптимизация налогов, помощь в смене учетной системы).

Однако самый распространенный вариант – комплексный аутсорсинг, когда бухгалтерский функционал передают на аутсорсинг целиком.

Какой вид бухгалтерского аутсорсинга выбрать, зависит от финансовых возможностей и специфики деятельности конкретной компании.

#### *Полный аутсорсинг*

Бухгалтерский аутсорсинг в варианте «все включено» – это полноценная замена штатного главного бухгалтера и даже целой бухгалтерской службы. Он включает в себя ведение налогового и бухгалтерского учета, расчет зарплаты, формирование и сбор первичных документов, подготовку платежей в клиент-банке, сдачу всех видов отчетности.

Кроме того, бухгалтерские фирмы готовы предложить и смежные услуги:

- подготовку управленческой отчетности;
- оптимизацию налогообложения;
- юридическое сопровождение;
- доработку или даже смену учетных систем;
- интеграцию разных систем друг с другом;
- внедрение электронного документооборота;
- хостинг или аренду 1С.

#### *Выборочный аутсорсинг*

В отличие от комплексного бухгалтерского аутсорсинга, заказчиками которого обычно являются генеральный или финансовый директор, инициатором выборочного аутсорсинга бухгалтерии чаще всего становится главный бухгалтер. Он делегирует часть своих функций проверенным фирмам с целью:

- отойти от рутины, решать стратегические задачи на уровне финансового директора;
- не раздувать штат и решать связанные с этим организационные вопросы (наем, адаптация, обучение новых сотрудников, их контроль, профессиональная и личностная мотивация – все это отнимает немало времени и сил);
- воспользоваться готовыми технологическими решениями, на внедрение которых у компании нет времени и свободных денег;

- разделить с бухгалтерской фирмой ответственность за ведение особо сложных или высокорисковых участков бухгалтерии;
- бесплатно консультироваться по любому профессиональному вопросу.

В любой бухгалтерии есть участки, ведение которых отнимает много времени и сил, но не требует знаний на уровне главного бухгалтера. Поэтому бухгалтерское сопровождение на аутсорсинге – хороший вариант.

Самые популярные участки, которые передают на выборочный аутсорсинг:

- расчет зарплаты сотрудников;
- арендные платежи (актуально для компаний с большим количеством торговых точек или разветвленной сетью офисов);
- учет кассовых операций (актуально для розничных торговых компаний);
- обработка первичных документов (это особенно важно для компаний, подлежащих аудиту или часто проверяемых налоговой).

#### *Ведение учета от лица главного бухгалтера*

Бывает и обратная ситуация, когда бухгалтерский аутсорсинг нужен не для того, чтобы закрыть какой-то участок под руководством штатного главного бухгалтера, а наоборот, чтобы оставить в штате простые учетные функции, передав на аутсорсинг управление бухгалтерией.

Главный бухгалтер на аутсорсинге – одна из наиболее востребованных услуг у компаний малого бизнеса, особенно если компания активно растет, имеет сложный учет, но не может пока конкурировать за высококвалифицированные кадры.

Стандартные проблемы штатной бухгалтерии:

- контроль качества осуществляется только при наличии времени у главного бухгалтера;
- учетные процессы должным образом не задокументированы (либо отражены в рабочих инструкциях формально);
- многое зависит от понимания, желания, знаний и опыта конкретного специалиста.

Главный бухгалтер на аутсорсинге – это не только квалифицированное управление учетными процессами, но и детальная формализация работы, что позволяет избежать ошибок, возникающих в результате действия человеческого фактора.

Управлять сотрудниками в штате, когда детально прописаны инструкции, люди работают в единой автоматизированной среде, предоставляемой провайдером, вполне можно и удаленно.

Что касается налогового учета, то интересы организации-налогоплательщика может представлять в налоговых правоотношениях его уполномоченный представитель.

Уполномоченный представитель организации-налогоплательщика осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

В подавляющем большинстве случаев ведение бухгалтерского и налогового учета передается аудиторским фирмам.

В бухгалтерском учете расходы на оплату услуг по ведению бухгалтерского и налогового учета специализированной организацией признаются в качестве управленческих (общехозяйственных) расходов, формирующих расходы по обычным видам деятельности.

В налоговом учете расходы на аудиторские услуги, а также на услуги по ведению бухгалтерского учета сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (подп. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ) являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией. Таким образом, для целей исчисления налога на прибыль расходы по ведению бухгалтерского и налогового учета аутсорсерами признаются в полном объеме в качестве прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, при условии соблюдения норм ст. 252 НК РФ (расходы должны быть обоснованы, документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода).

С точки зрения налогообложения передача учета на сторону может быть выгодной, ведь организация экономит на НДСЛ и страховых взносах, которые должны были бы начисляться с зарплаты бухгалтера (кадровика).

Аутсорсинг может помочь организации «вписаться» в необходимое количество работников, так как договор заключается с аутсорсинговой компанией, а не с ее сотрудниками, а значит, ни средняя, ни среднесписочная численность работников у заказчика не увеличивается. А это может позволить организации при соблюдении иных условий:

- перейти на УСН или удержаться на спецрежиме, не превысив предел численности;
- сохранить статус малого предприятия.

Организация на общем режиме вознаграждение аутсорсера в зависимости от того, что именно он выполняет, может учесть как расходы:

- по ведению бухгалтерского учета;
- на юридические и информационные услуги;
- на консультационные услуги.

Если аутсорсер применяет общий режим, то при наличии счетов-фактур и актов заказчик услуг на ОСНО вправе принять входной НДС к вычету.

При заключении договора со сторонней организацией на ведение учета и составление отчетности необходимо детально прописать обязанности сторон, определить конкретный перечень операций, которые будет выполнять сторонняя организация, разработать и утвердить график документооборота и установить сроки выполнения обязательств. Особенно в договоре следует оговорить ответственность сторонней организации за ошибки, допущенные при ведении учета или составлении отчетности.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет осуществляет специализированная организация, подписывается руководителем этой организации и руководителем специализированной организации-аутсорсера. Что касается налоговой отчетности, то именно организация, доверившая учет сторонней фирме, несет ответственность в соответствии с НК РФ, и именно ей в случае обнаружения нарушений придется-

ся платить недоимки, штрафы и пени. Поэтому в договоре следует предусмотреть степень ответственности специализированной организации, чтобы иметь возможность возместить суммы уплаченных штрафных санкций за ее счет (хотя бы частично). Уголовную и административную ответственность за выявленные нарушения несут руководитель и главный бухгалтер предприятия (если такая должность предусмотрена в штате).

Отношения с аутсорсером начинаются с определения круга его полномочий. Как правило, организации заинтересованы передать аутсорсеру не только ведение учета (бухгалтерского, налогового, кадрового), но и представление отчетности, а также иные бумажные дела. Для этого необходимо делегировать аутсорсеру право подписи документов.

Гражданское законодательство не устанавливает никаких ограничений относительно того, какие вопросы вправе решать представитель организации. Нет ограничений ни в НК, ни в Законе о страховых взносах. Поэтому все вопросы с ИФНС и фондами, в том числе подписание и сдачу отчетности, может решать аутсорсер. Для того чтобы аутсорсер мог подписывать отчетность (бухгалтерскую, налоговую и по взносам) и подавать ее в госорганы, необходимо выдать ему доверенность.

Но есть одно ограничение в бухгалтерском и налоговом законодательстве: утверждение учетной политики и регистров бухучета, если только учет не передан в управляющую компанию, – дело руководителя организации. Поэтому разработать учетную политику для заказчика может аутсорсер, но утвердить ее все равно должен директор.

Трудовой распорядок аутсорсера следующий. Несмотря на то что сотрудник аутсорсинговой компании ведет учет за организацию-заказчика, на него не распространяются локальные акты организации-заказчика. У этого работника трудовой договор со своим работодателем и свой график работы, утвержденный аутсорсинговой компанией. Поэтому, если необходимо, чтобы работник трудился в определенное время или мог быть направлен в командировку, в договоре с аутсорсинговой компанией необходимо предусмотреть особенности работы таких сотрудников. Например:

- работу по определенному графику – такому же, как у заказчика аутсорсинговых услуг («сутки через трое», «пятидневка с 9:00 до 18:00» и т.д.);
- прохождение определенного обучения;
- выезды в филиалы организации.

Вносить изменения в график работы сотрудника, оплачивать ему переработку и компенсировать затраты будет аутсорсер.

Если заказчик сделает это сам, например выплатит командированному работнику суточные, оплатит проезд и проживание, то учесть по налогу на прибыль данные затраты не получится. Направить этого работника в командировку и оплатить ее должна организация, с которой у него подписан трудовой договор. Заказчик в этом случае компенсирует аутсорсинговой компании расходы по договору, если обязанность такой компенсации установлена договором.

Вопрос оплаты услуг в договоре играет особую роль. Оплата услуг аутсорсера может быть:

- единоразовой;
- ежемесячной;
- ежеквартальной;
- годовой;
- еженедельной;
- по факту предоставления услуг.

Гибкость системы оплаты позволяет каждому заказчику выбрать для себя оптимальный вариант.

К услугам аутсорсера можно прибегать как на постоянной основе, так и время от времени, по отдельным операциям.

### 7.3. Отражение операций аутсорсинга в бухгалтерском учете

#### *Отражение услуг в бухгалтерском учете заказчика*

В бухгалтерском учете организации – потребителя данных услуг расходы по подбору персонала, ведению бухгалтерского учета и т.д. с помощью специализированных организаций будут признаваться в полном объеме без каких-либо ограничений на основании пп. 5, 7, 9, 17, 18 положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

В бухгалтерском учете расходы на оплату услуг аутсорсера признаются в качестве управленческих (общехозяйственных) расходов, формирующих расходы по обычным видам деятельности, на основании пп. 4 и 7 ПБУ 10/99. Затраты на оплату услуг аутсорсера будут приняты к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, в котором будет подписан акт приемки-сдачи услуг.

В бухгалтерском учете организации-заказчика должны быть сделаны следующие записи, представленные в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Журнал регистрации операций по оказанию услуг аутсорсинга  
у организации-заказчика

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт приемки-сдачи оказанных услуг	Приняты к учету оказанные услуги на основании двустороннего акта приемки-сдачи оказанных услуг	26	60
2	Счет-фактура	Отражен НДС, предъявленный исполнителем услуг	19	60
3	Счет-фактура	Принят к вычету НДС	68	19
4	Выписка банка из расчетного счета	Перечислены денежные средства исполнителю услуг	60	51
5	Бухгалтерская справка	Списаны аутсорсинговые услуги	90.2	26

Унифицированной формы акта приемки-сдачи аутсорсинговых услуг не существует, поэтому, как правило, аутсорсинговые компании используют самостоятельно разработанные акты. Заказчик, подписывая данный акт, должен проверить, что разработанная форма акта аутсорсинговой компании отвечает всем

требованиям, предъявляемым к первичным документам, установленным п. 2 ст. 9 федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

Договор, заключенный с аутсорсинговой компанией, может предусматривать положение о том, что кадровое агентство возвращает часть вознаграждения, если никто из предложенных кандидатур не устроил фирму-заказчика или специалист был принят на работу, но не прошел испытательный срок. В этом случае организации-заказчику, отразившей в своем бухгалтерском и налоговом учете расходы на подбор кандидата, следует внести в учет необходимые изменения. В бухгалтерском учете фирма-заказчик должна скорректировать затраты на сумму возвращенных средств. Если НДС по услугам аутсорсера был принят к вычету в полном объеме, то необходимо восстановить часть суммы налога. Если налогоплательщик учел указанные расходы в целях налогообложения, то суммы денежных средств, возвращенных аутсорсером, налогоплательщик отражит в составе внереализационных доходов на основании п. 3 ст. 250 НК РФ.

Признание расходов в налоговом учете, связанных с привлечением сторонней организации-аутсорсера, во многом зависит от тех услуг, которые она предоставляет. Главное условие – такие расходы должны соответствовать критериям ст. 252 НК РФ, т.е. расходы должны быть документально подтвержденными, экономически обоснованными и связанными с получением дохода. Как правило, они относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ). Предъявленная аутсорсером сумма НДС подлежит вычету на основании подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ при наличии счета-фактуры и после принятия к учету оказанных услуг.

Для правильного признания расходов в налоговом учете следует убедиться в том, что привлекаемые работники у компании-аутсорсера (исполнителя по договору) оформлены по трудовому договору. В случае если такие договоры отсутствуют, работодателем по отношению к арендованным работникам будет выступать предприятие-заказчик со всеми вытекающими обязанностями по начислению зарплаты, уплате налогов, социальных взносов и пр. (согласно ст. 16 Трудового кодекса РФ).

#### *Бухгалтерские записи в учете организации-аутсорсера*

Традиционные бухгалтерские записи по отражению операций по оказанию услуг представлены в табл. 7.3.

Таблица 7.3

#### Журнал регистрации операций по оказанию услуг у аутсорсера

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Акт приемки-сдачи оказанных услуг	Отражена выручка от оказания услуг аутсорсинга	62	90.1
2	Счет-фактура	Начислен НДС	90.3	68
3	Бухгалтерская справка-расчет	Списана себестоимость оказанных услуг	90.2	20
4	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от оказания услуг (прибыль)	90.9	99

№ п/п	Документ	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Выписка банка из расчетного счета	Получены денежные средства от заказчика услуг	51	62

В случае поступления от заказчика предоплаты или авансового платежа необходимо отразить кредиторскую задолженность и начислить НДС с авансов, предоплаты.

## 7.4. Контрольные вопросы и задачи

### Контрольные вопросы

1. Понятие аутсорсинга.
2. Виды аутсорсинга.
3. Виды бухгалтерского аутсорсинга.
4. Общий порядок отражения операций по оказанию аутсорсинговых услуг у аутсорсера.
5. Общий порядок отражения операций аутсорсинга у заказчика.
6. Документальное оформление операций по оказанию услуг аутсорсинга.
7. Налогообложение аутсорсинговых услуг у аутсорсера.
8. Налогообложение аутсорсинговых услуг у заказчика.

### Задачи

#### Задача 7.1

*Исходные данные.* Организация ООО «Альфа» заключила договор кадрового аутсорсинга с кадровым агентством. 25 июля «Альфа» подала заявку, в соответствии с которой агентство должно подобрать специалиста на должность финансового директора. Согласно условиям договора, услуга по подбору специалиста считается оказанной после выхода претендента на работу.

Стоимость услуг кадрового агентства составила 12 000 р., в том числе НДС.

Кадровое агентство выполнило свои обязательства, подобрав налогоплательщику соответствующую требованиям кандидатуру. Специалист приступил к исполнению своих обязанностей 1 августа, в этот же день был подписан акт об оказании услуг. Организация «Альфа» оплатила услуги кадрового агентства 2 августа.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи у заказчика и аутсорсера, указав первичные документы.

#### Задача 7.2

*Исходные данные.* Организация ООО «Астра» заключила договор кадрового аутсорсинга с кадровым агентством. 29 июня «Астра» подала заявку, в соответствии с которой агентство должно подобрать специалиста на должность экономиста. Согласно условиям договора, услуга по подбору специалиста считается оказанной после выхода претендента на работу.

Стоимость услуг кадрового агентства составила 13 500 р., в том числе НДС.

Кадровое агентство выполнило свои обязательства, подобрав налогоплательщику соответствующую требованиям кандидатуру. Специалист приступил к исполнению своих обязанностей 5 июля, в этот же день был подписан акт об оказании услуг. Организация «Астра» оплатила услуги кадрового агентства 6 июля.

Однако экономист не выдержал испытательный срок и был уволен 5 сентября. На основании дополнительного соглашения к договору кадровое агентство 10 октября возвращает организации 50 % полученного вознаграждения.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи у заказчика и аутсорсера, указав первичные документы.

### **Задача 7.3**

*Исходные данные.* Производственная организация ООО «Труд» заключила договор со сторонней фирмой ООО «Аутсорсер» на ведение бухгалтерского учета. Договором предусмотрено, что оплата по договору зависит от объема учетной работы и производится ежемесячно на основании акта об оказании услуг.

В сентябре стороны подписали акт об оказании услуг на сумму 35 400 р., в том числе НДС.

*Задание:* отразить бухгалтерские записи у заказчика и аутсорсера, указав первичные документы.

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

### Нормативные документы

Гражданский кодекс РФ (часть вторая) : федер. закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ : (ред. от 09.03.2021 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 20.04.2021 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

О бухгалтерском учете : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ : (ред. от 26.07.2019 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

О защите прав потребителей : закон РФ от 07.02.1992 г. № 2300-1 : (ред. от 22.12.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ : федер. закон РФ от 28.12.2009 г. № 381-ФЗ : (ред. от 30.12.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Об основах туристской деятельности в Российской Федерации : федер. закон РФ от 24.11.1996 г. № 132-ФЗ : (ред. от 09.03.2021) // СПС «КонсультантПлюс».

Национальный стандарт РФ ГОСТ Р-57392-2017/ISO/IEC TR 20000-10:2015 «Информационные технологии. Управление услугами. Часть 10. Основные понятия и терминология» : приказ Росстандарта от 27.02.2017 г. № 72-ст // СПС «КонсультантПлюс».

Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 51303-2.013 «Торговля. Термины и определения» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 28.08.2013 г. № 582-ст // СПС «КонсультантПлюс».

Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 51142-2019 «Услуги бытовые, услуги парикмахерских, общие технические услуги» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 27.03.2019 г. № 105-ст // СПС «КонсультантПлюс».

Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 51304-2009 «Услуги торговли. Общие требования» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 15.12.2009 г. № 769-ст // СПС «КонсультантПлюс».

Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 58147.1-2018 «Услуги торговых организаций для поставщиков товаров» : приказ Федер. агентства по техн. регулированию и метрологии от 05.06.2018 г. № 307-ст // СПС «КонсультантПлюс».

Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2) : приказ Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст // СПС «КонсультантПлюс».

Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности. ОК 034-2014 (КПЕС 2008) : приказ Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст // СПС «КонсультантПлюс».

Правила оказания услуг по реализации туристского продукта : постановление Правительства РФ от 18.11.2020 г. № 1852 // СПС «КонсультантПлюс».

Правила предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 18.11.2020 г. № 1853 // СПС «КонсультантПлюс».

Положение о классификации гостиниц : постановление Правительства РФ от 18.11.2020 г. № 1860 // СПС «КонсультантПлюс».

Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники : постановление Правительства РФ от 06.05.2008 г. № 359 // СПС «КонсультантПлюс».

Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности : приказ Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н : (ред. от 07.05.2003 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Учетная политика организаций : положение по бухгалт. учету (ПБУ 1/2008) : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н : (ред. от 07.02.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Доходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н : (ред. от 27.11.2020 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Расходы организации : положение по бухгалт. учету (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н : (ред. от 06.04.2015 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов : приказ Минтранса России от 11.09.2020 г. № 368 // СПС «КонсультантПлюс».

Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства : постановление Госстроя РФ от 23.02.1999 г. № 9 // СПС «КонсультантПлюс».

О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» : распоряжение Минтранса России от 14.03.2008 г. № АМ-23-р // СПС «КонсультантПлюс».

О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) : письмо Минфина РФ от 29.04.2002 г. № 16-00-13/03 // СПС «КонсультантПлюс».

Об утверждении форм документов строгой отчетности : письмо Минфина РФ от 20.04.1995 г. № 16-00-30-33 // СПС «КонсультантПлюс».

## Литература

Агафонова М.Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документооборот : практ. пособие / М.Н. Агафонова. – Москва : ГроссМедиа, 2009. – 719 с.

Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : учеб. пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – Москва : ИД «Вузовский учебник», 2015. – 352 с.

Бреславцева Н.А. Бухгалтерский учет на предприятиях сферы услуг : учеб. пособие / Н.А. Бреславцева. – Москва : Феникс, 2006. – 448 с.

Бреславцева Н.А. Управленческий учет в сфере услуг : учеб. пособие / Н.А. Бреславцева, Т.Д. Попова, Е.В. Колесникова. – Москва, Феникс, 2014. – 270 с.

Вахрушина М.А. Бухгалтерский учет в сфере услуг : учебник / М.А. Вахрушина. – Москва : Рид Групп, 2011. – 576 с.

Горбатова Е.Ф. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие. В 2 ч. / Е.Ф. Горбатова. – Симферополь : Ун-т экономики и упр., 2020. – 81 с. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/101396.html> (дата обращения: 19.04.2021).

Козырева Т.В. Управленческий учет в туризме : учеб. пособие / Т.В. Козырева. – Москва : Рос. междунар. акад. туризма : Совет. спорт, 2011. – 156 с. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/14300.html> (дата обращения: 19.04.2021).

Копылова Т.И. Особенности бухгалтерского учета операций в розничной торговле через интернет-магазин // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения : материалы регион. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 26 нояб. 2011 г. / под науч. ред. Г.В. Максимовой, Г.Г. Шильниковой. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2012. – С. 173–178.

Копылова Т.И. Особенности продажи товаров транзитным способом // Интеллектуальный потенциал вузов – на развитие Дальневосточного региона России и стран АТР : материалы XIV междунар. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых, 12–28 апр. 2012 г. Кн. 1. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2012. – С. 106–109.

Копылова Т.И. Учет продажи товаров через Интернет-торговлю // Актуальные проблемы модернизации экономики России: регион, отрасль, предприятие : материалы Междунар. науч.-практ. конф. Т. 2. – Барнаул : Изд-во АлтГТУ, 2014. – С. 127–130.

Пухова Е.Ю. Бухгалтерский учет в сфере услуг / Е.Ю. Пухова, С.А. Витюгова // Universum: экономика и юриспруденция : электрон. научн. журн. – 2018. – № 7 (52). – URL: <https://7universum.com/ru/economy/archive/item/6035> (дата обращения: 19.04.2021).

Турсина Е.А. Учет автомобильного транспорта на предприятии : учеб. пособие / Е.А. Турсина. – Москва : Моск. финансово-промышл. акад., 2011. – 252 с. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/1863.html> (дата обращения: 19.04.2021).

Уткина С.А. Бухгалтерский и налоговый учет в гостиничном бизнесе / С.А. Уткина. – Саратов : Ай Пи Эр Медиа, 2010. – 117 с. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/964.html> (дата обращения: 19.04.2021).

Фофанов В.А. Учет затрат, калькулирование себестоимости продукции различных отраслей / В.А. Фофанов. – Москва : ГроссМедиа, 2008. – 187 с. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/1091.html> (дата обращения: 19.04.2021).

Учебное издание

**Копылова** Екатерина Константиновна  
**Копылова** Татьяна Ильинична  
**Юсупова** Галина Валерьевна

**Бухгалтерский учет в сфере услуг**

Учебное пособие

Редактор  
А.А. Невидимова

ИД № 06318 от 26.11.01.  
Подписано в пользование 08.06.21.  
Издательский дом Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.  
<http://bgu.ru>.