

Заключение

Предлагаемая методика бухгалтерского учета призвана упорядочить отражение операций по реализации товаров и продукции общественного питания учреждениями образования при осуществлении внебюджетной деятельности. Это будет способствовать реализации на практике учетной политики учреждений в соответствии с нормами Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»: единообразие ведения учета активов, обязательств и хозяйственных операций; формирование полной и достоверной информации о деятельности учреждения и его полученных доходах и понесенных расходах; обеспечение при совершении учреждением хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информации о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности учреждений и выявление резервов его финансовой устойчивости.

Предложенная методика позволит получать в бухгалтерском учете аналитическую информацию о формировании доходов и финансового результата деятельности объектов общественного питания, состоящих на балансе учреждений образования.

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАСЧЕТЫ С МАГАЗИНАМИ, ВЫДЕЛЕННЫМИ НА ОТДЕЛЬНЫЙ БАЛАНС: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С.Л. Коротаев, доцент БГЭУ, директор аудиторской компании «АудитКонсульт», д.э.н.

Л.И. Кравченко, профессор, д.э.н.

Введение

Порядок учета передачи произведенной организацией продукции в фирменный магазин до 2 июля 2010 года регламентировался Методическими указаниями о порядке ведения бухгалтерского учета предприятиями фирменной торговли, утвержденными приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.1999 г. № 169 (далее - Методические рекомендации № 169) [1]. При этом порядок учета зависел от того, находится магазин на балансе организации или же он является самостоятельным юридическим лицом. К сожалению, порядок учета передачи продукции в фирменный магазин, не являющийся юридическим лицом, но имеющим отдельный баланс и расчетный счет, названными Методическими рекомендациями не определялся.

Поскольку Методические рекомендации № 169 были разработаны применительно к Плану счетов бухгалтерского учета, действовавшему до 1 января 2004 года, и уже не отвечали реалиям сегодняшнего времени, постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.06.2010 г. № 71 они были отменены.

В этой связи у субъектов хозяйствования, имеющих фирменные магазины, образовался правовой вакуум в части порядка отражения в учете расчетов с фирменными магазинами, в том числе с магазинами, выделенными на самостоятельные балансы без права юридического лица.

Вот только некоторые из таких проблемных вопросов:

1. Может ли организация передавать продукцию в фирменный магазин по ее учетной стоимости без последующих корректировок этой стоимости до фактической себестоимости произведенной и реализуемой через магазин продукции?

Или же, как это следует из разъяснений некоторых налоговых инспекций, передача организациями продукции собственного производства филиалам без права юридического лица, которые самостоятельно исчисляют и уплачивают налоги, должна производиться по фактической себестоимости продукции, определенной на основании документов бухгалтерского учета с учетом расчетных корректировок?

2. Как отразить в учете организации, имеющей в своей структуре фирменный магазин, выделенный на отдельный баланс без права юридического лица, передачу готовой продукции в этот магазин?

3. Необходимо ли исчислять и уплачивать НДС по передаваемой в фирменный магазин продукции? Можно ли передать в магазин налоговый вычет в части сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при производстве передаваемой в магазин продукции?

Чтобы выработать подходы к решению обозначенных выше вопросов, обратимся к нормам законодательных и иных нормативных правовых актов.

УЧЕТНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ С МАГАЗИНАМИ

Если организация имеет фирменный магазин, который выделен на отдельный баланс без статуса юридического лица, то передачу готовой продукции в магазин следует отражать в учете по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Это однозначно следует из норм Инструкции к Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30.05.2003 г. (далее - Инструкция № 89) [2], в соответствии с которыми счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предназначен для обобщения информации «о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, включаемые в общий баланс объединения, предприятия и организации, в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по реализации товаров, продукции, работ, услуг... и т.п.».

Готовая продукция, с нашей точки зрения, может передаваться организацией в свой фирменный магазин, выделенный на самостоятельный баланс без статуса юридического лица, как по фактической себестоимости, так и по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.).

Возможность передачи готовой продукции обособленному подразделению, выделенному на отдельный баланс, по учетным ценам в порядке реализации предусмотрена, в частности, комментариями к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», согласно которым данный счет может использоваться также для учета расчетов «по реализации товаров, работ, услуг», о чем уже отмечалось выше.

При использовании такого варианта учета разница между учетной стоимостью продукции, передаваемой в фирменный магазин, и ее фактической себестоимостью будет влиять на финансовый результат от реализации головной структуры, передающей продукцию в свой фирменный магазин, и, соответственно, на формирование облагаемой базы по налогу на прибыль.

В фирменном магазине, получающем продукцию по учетным ценам, если эти расходы впоследствии не корректируются до фактической себестоимости передаваемой продукции, также будет иметь место «разбежка» в финансовом результате и величине уплачиваемых налогов.

Избранный организацией вариант расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы, - по фактической себестоимости или по учетным ценам - должен, по нашему мнению, оговариваться в учетной политике организации.

По мнению некоторых специалистов в сфере бухгалтерского учета, передача готовой продукции в магазин, выделенный на отдельный баланс без права юридического лица, по учетным ценам без их последующей корректировки до фактической себестоимости этой продукции недопустима, поскольку по передачам активов между подразделениями одного юридического лица дополнительного дохода (или убытка) образовываться не должно [3; 4, с. 84-86].

С нашей точки зрения, это не так.

Если фирменный магазин самостоятельно формирует свой финансовый результат и сам уплачивает налоги, т. е. если он обособлен в этой части от головной структуры, также отдельно формирующей свой результат с уплатой по нему соответствующих налогов, то передача готовой продукции по учетным ценам в таких случаях не только возможна, но и наиболее рациональна.

Чтобы не вступить по обозначенной нами позиции в противоречие с налоговым законодательством, мы обратились в Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь со следующим вопросом:

«Является ли для целей налогообложения обязательной передача головной структурой произведенной готовой продукции в фирменный магазин, выделенный на отдельный баланс без права юридического лица, исключительно по фактической себестоимости, или же возможна передача продукции в магазин по учетным ценам (с соответствующим налогообложением сумм отклонений)?».

Вот какой ответ мы получили из Министерства [5].

«В соответствии с пунктом 1 статьи 127 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) [6] прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (за исключением основных средств, нематериальных активов) определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от реализации, уменьшенной на суммы налогов и сборов, уплачиваемых из выручки,

и затратами по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при налогообложении.

Согласно пункту 2 статьи 130 НК затраты по производству и реализации товаров определяются на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета) и отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая).

НК не предусмотрено каких-либо особенностей определения затрат при реализации товаров через фирменные магазины, следовательно, в данном случае затраты для целей налогообложения определяются в соответствии с данными бухгалтерского учета.

Исходя из изложенного, налоговое законодательство не содержит ограничений, обязывающих передавать продукцию, произведенную головной структурой, в фирменный магазин исключительно по фактической себестоимости. В случае передачи продукции в магазин по учетным ценам, суммы отклонений фактической себестоимости от учетной будут участвовать в определении валовой прибыли головной организации».

Как видим, Министерство по налогам и сборам не видит каких-либо нарушений налогового законодательства в случае передачи готовой продукции, произведенной головной структурой, в фирменный магазин по учетной стоимости.

Отметим, что вариант учета передачи готовой продукции в фирменный магазин, выделенный на отдельный баланс, по учетным ценам является, с практической точки зрения, более предпочтительным.

Это обусловлено, в частности, и тем, что при таком варианте не требуется корректировка учетной стоимости продукции, полученной фирменным магазином, до ее фактической себестоимости, что, без сомнения, упрощает не только систему учета в организации, но и порядок налогообложения.

При другом варианте учета, в соответствии с которым передача продукции в фирменный магазин в соответствии с учетной политикой осуществляется по фактической себестоимости, такая корректировка необходима, что в итоге обуславливает необходимость корректировки финансового результата по уже отгруженной и реализованной магазином продукции (товару).

При любом варианте учета расчетов, избранного организацией, у передающей стороны должна определяться фактическая себестоимость передаваемой в фирменный магазин готовой продукции. В случае передачи продукции по учетным ценам это необходимо для формирования достоверного финансового результата у передающей стороны, в случае передачи продукции по фактической себестоимости - у принимающей стороны (фирменного магазина, реализующего эту продукцию).

В соответствии с комментариями к счету 43 «Готовая продукция» «в аналитическом учете по отдельным наименованиям разрешается учитывать движение готовых изделий по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением в регистрах по особой позиции отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам. Указанные отклонения учитываются по однородным группам готовых изделий, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической себестоимости отдельных изделий от их стоимости по учетным ценам» [2].

Порядок расчета сумм отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, относящихся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции, также определен в комментариях к счету 43 «Готовая продукция».

Если в соответствии с учетной политикой готовая продукция передается в фирменный магазин по фактической себестоимости, то в бухгалтерском учете головной организации суммы отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной в фирменный магазин продукции, должны отражаться по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» дополнительной или сторнировочной записью (в зависимости от того, представляют суммы отклонений перерасход или экономию). При таком подходе за магазином будет числиться задолженность перед головной структурой в размере фактической себестоимости переданной продукции.

Если в соответствии с учетной политикой организация передает готовую продукцию в фирменный магазин по учетным ценам, то счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» на сумму отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам не корректируется, т.е. задолженность подразделения перед головной структурой показывается по учетным ценам. Вместе с тем счет 43 «Готовая продукция» также следует скорректировать до фактической себестоимости

переданной в магазин продукции. У передающей структуры такая корректировка должна производиться путем корректировки счета учета финансовых результатов.

При рассмотрении учетно-методологических аспектов внутрихозяйственных расчетов между головной структурой юридического лица и его магазином следует обратить внимание на некоторые аспекты ценообразования.

Если в соответствии с учетной политикой продукция отгружается в фирменный магазин по фактической себестоимости, то здесь в части ценообразования могут возникнуть некоторые нестыковки, поскольку в магазине отпускная цена формируется с учетом отпускной цены изготовителя, указанной в товарной накладной. А поскольку продукция передается в магазин по учетной стоимости, подлежащей последующей корректировке до размера фактической себестоимости, в магазине в итоге - после проведения соответствующих корректировок - искажается величина торговой наценки.

При существующих ограничениях в вопросах ценообразования, в частности в отношении товаров, указанных в приложении 1 к Инструкции о порядке формирования и применения цен и тарифов, утв. постановлением Министерством экономики Республики Беларусь от 10.09.2008 г. № 183 (в ред. от 01.12.2010 г.) [7], это может вызвать законные вопросы со стороны контрольных органов, в частности, в случаях превышения установленных предельных уровней наценок в отношении тех или иных товаров.

НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ С МАГАЗИНАМИ

В соответствии с п.п. 2.9 п. 2 ст. 93 Налогового кодекса Республики Беларусь [6] объектами обложения НДС не признаются обороты по возмездной и безвозмездной передаче товаров, включая основные средства и нематериальные активы (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица, за исключением случаев, установленных частью третьей п. 21 ст. 107 НК.

Согласно части второй п. 21 ст. 107 НК при передаче в пределах одного юридического лица товаров (работ, услуг), имущественных прав их получателю могут передаваться фактические суммы НДС, уплаченные при их приобретении (ввозе), либо фактически уплаченные суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, использованным при производстве или создании передаваемых товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Таковы общие подходы. Вместе с тем, согласно части пятой п. 21 ст. 107 НК, если в состав одного юридического лица входят два и более плательщика, при передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав одним из этих плательщиков другому могут производиться исчисление и уплата НДС. В этом случае передача налоговых вычетов получателю товаров (работ, услуг), имущественных прав не производится. Перечень товаров (работ, услуг), имущественных прав, при передаче которых производятся исчисление и уплата НДС, отражается в учетной политике плательщика.

С учетом названных выше норм вопрос исчисления и уплаты НДС по готовой продукции, передаваемой головной структурой в фирменный магазин организации, выделенный на отдельный баланс без права юридического лица, - это вопрос, который организация, имеющая магазин, должна определять самостоятельно. И если в учетной политике она определит, что головная структура будет исчислять НДС по конкретным видам продукции, передаваемым в фирменный магазин, то передача налоговых вычетов фирменному магазину производиться не должна.

Если же головная структура в соответствии с принятой учетной политикой определит, что она не будет исчислять и уплачивать НДС по переданной в магазин продукции, то она: а) может принять решение о передаче налоговых вычетов фирменному магазину либо б) может оставить налоговые вычеты, приходящиеся на переданную в магазин продукцию, у себя.

Очевидно, что в зависимости от избранных организацией вариантов взаимодействия со своими структурными подразделениями, выделенными на отдельный баланс (исчислять или не исчислять НДС по передаваемой между подразделениями продукции; передавать или не передавать соответствующие налоговые вычеты в случае, если НДС по передаваемой продукции передающим подразделением не исчисляется), финансовые результаты таких самостоятельных подразделений будут различными.

Так, например, в случае принятия решения об исчислении НДС по продукции, передаваемой головной структурой своим структурным подразделениям, налоговая нагрузка головной структуры может существенно возрасти. Налоговая нагрузка головной структуры возрастет и в случае, если она передаст другим структурным подразделениям налоговые вычеты по безвозмездно переданной им продукции.

Особо отметим, что в случае исчисления головной структурой НДС по переданной в фирменный магазин продукции, перечень которой, как уже отмечалось выше, должен отражаться в учетной поли-

тике организации, моментом фактической реализации такой продукции для целей налогообложения является дата ее передачи магазину. Это следует из п. 4 ст. 100 НК, согласно которому при безвозмездной передаче товаров моментом их фактической реализации признается соответственно день передачи.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ С МАГАЗИНАМИ

С учетом установленных выше учетно-методологических и налоговых аспектов внутрихозяйственных расчетов по продукции, передаваемой головной структурой юридического лица в его фирменный магазин, выделенный на отдельный баланс, рассмотрим особенности учета таких операций применительно к следующим возможным вариантам:

вариант А - в соответствии с учетной политикой продукция передается в фирменный магазин по учетной стоимости без ее последующей корректировки;

вариант Б - в соответствии с учетной политикой продукция передается в фирменный магазин по фактической себестоимости. При этом будем исходить из следующих данных:

- организация использует метод отражения выручки от реализации по оплате;
- учетная цена, по которой продукция передана в магазин, превышает ее фактическую себестоимость;
- в соответствии с учетной политикой организации головной структурой исчисление и уплата НДС по продукции, передаваемой в магазин, не производится. Соответственно, магазину передаются налоговые вычеты в части сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при производстве или создании передаваемых товаров (работ, услуг).

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Таблица 1 Продукция передается в магазин по учетной стоимости без ее последующей корректировки

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Вариант А. В соответствии с учетной политикой продукция передается в магазин по учетной стоимости			
Учет в головной структуре			
1	Передача продукции в магазин по учетной стоимости	79	43
2	Передача магазину налоговых вычетов в части сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при изготовлении продукции, переданной в магазин	79	18
3	Расчет отклонений фактической себестоимости продукции, переданной в магазин, от ее учетной стоимости	Отклонения отражаются в аналитическом учете	
4	Поступление оплаты от магазина	51	79
5	Доведение учетной стоимости отгруженной в магазин и реализованной магазином продукции до ее фактической себестоимости (красное сторно на расчетную сумму отклонений)	79	43
6	Отражение разницы между учетной стоимостью реализованной продукции, переданной в магазин, и ее фактической себестоимостью	79	92
7	Исчисление НДС в отношении разницы между учетной стоимостью реализованной продукции, переданной в магазин, и ее фактической себестоимостью	92	68
Учет в фирменном магазине			
1	Получение продукции от головной структуры на склад (по учетной стоимости)	41-1	79
2	Отражение в учете налогового вычета по полученной от головной структуры продукции	18	79
3	Передача полученной продукции со склада магазина на реализацию в розницу	41-2	41-1
4	Формирование розничной цены на поступившую к реализации продукцию		
4.1	на сумму торговой надбавки на полученную продукцию	41-2	42-1
4.2	на сумму НДС, включенную в сформированную розничную цену	41-2	42-3

Продолжение таблицы 1

5	Реализация продукции	51 (50)	90-1
6	Списание стоимости реализованной продукции	90-2	41-2
7	Списание суммы торговой надбавки, приходящейся на реализованную продукцию (красное сторно)	90-2	42-1
8	Списание суммы НДС, приходящейся на реализованную продукцию (красное сторно)	90-2	42-3
9	Отражение задолженности перед бюджетом по НДС	90-3	68
10	Прием НДС к вычету	68	18
11	Расчет с головной структурой по ранее полученной продукции (по учетным ценам) и переданным магазину налоговым вычетам	79	51
Вариант Б. В соответствии с учетной политикой продукция передается в магазин по фактической себестоимости			
Учет в головной структуре			
1	Передача продукции в магазин по учетной стоимости	79	43
2	Передача магазину налоговых вычетов в части сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при изготовлении продукции, переданной в магазин	79	18
3	Расчет отклонений фактической себестоимости продукции, переданной в магазин, от ее учетной стоимости и корректировка на сумму отклонений счета учета расчетов с магазином (красное сторно)	79	43
4	Поступление оплаты от магазина за переданную ему продукцию (исходя из ее фактической себестоимости) и налоговые вычеты, относящиеся к переданной продукции	51	79
Учет в фирменном магазине			
1	Получение продукции от головной структуры (по учетной стоимости)	41-1	79
2	Отражение в учете налогового вычета по полученной от головной структуры продукции	18	79
3	Передача полученной продукции со склада магазина на реализацию в розницу	41-2	41-1
4	Формирование розничной цены на поступившую к реализации продукцию		
4.1	на сумму торговой надбавки на полученную продукцию	41-2	42-1
4.2	на сумму НДС, включенную в сформированную розничную цену	41-2	42-3
5	Реализация продукции	51 (50)	90-1
6	Списание стоимости реализованной продукции	90-2	41-2
7	Списание суммы торговой надбавки, приходящейся на реализованную продукцию (красное сторно)	90-2	42-1
8	Списание суммы НДС, приходящейся на реализованную продукцию (красное сторно)	90-2	42-3
9	Отражение задолженности перед бюджетом по НДС	90-3	68
10	Прием НДС к вычету	68	18
11	Получение от головной структуры расчетной суммы отклонений фактической себестоимости ранее переданной магазину продукции от ее учетной стоимости (уменьшение задолженности перед головной структурой)	79	92
12	Расчет с головной структурой по ранее полученной продукции (исходя из ее фактической себестоимости) и переданным магазину налоговым вычетам, относящимся к переданной продукции	79	51

Обратим внимание, что и в варианте «А», и в варианте «Б» разница между учетной стоимостью и фактической себестоимостью переданной в магазин продукции отражена по кредиту счета 92 «Внеэкономические доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Такой подход обусловлен тем, что отражение такой разницы не связано непосредственно с реализацией продукции, а носит, скорее, корректировочный характер.

Кроме того, обратим внимание на то, что при передаче продукции головной структурой в магазин по учетной стоимости (вариант «А») сумма разницы между учетной стоимостью и ее фактической себестоимостью, характеризующая в своей основе увеличение дохода организации в результате умень-

шения его расходной части, обложена НДС (Д-т 92 - К-т 68).

В аналогичном порядке будут отражаться в учете операции по передаче продукции в магазин в случае, если головная структура не будет сопровождать эту продукцию соответствующей суммой входного НДС. Единственное отличие против рассмотренного выше примера - отсутствие бухгалтерских записей по передаче и приемке входного НДС соответственно у головной структуры и у магазина.

Теоретически, как уже отмечалось, возможен и третий вариант - с начислением НДС по передаваемой продукции головной структурой, что предусмотрено Налоговым кодексом, без передачи магазину соответствующей суммы НДС. Очевидно, что при таком варианте должен быть определен источник для уплаты начисляемого НДС. При традиционных подходах НДС по реализации включается в стоимость реализуемой продукции и, соответственно, возмещается покупателем. В бухгалтерском учете исчисленная сумма НДС по реализации отражается по дебету счета 90 «Реализация» (субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость») в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Но как быть, если в рамках одного юридического лица продукция не реализуется, а передается?

В силу того, что расчеты между самостоятельными структурными подразделениями одного юридического лица должны осуществляться с использованием счета 79, то и НДС, включенный в отпускную (учетную) стоимость продукции, переданной в магазин, при его исчислении может отражаться у головной структуры по дебету этого счета в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». У магазина сумма входного НДС должна в таком случае отражаться в общем порядке и приниматься к вычету. Рассмотрим этот вариант расчета с учетом следующих условий:

- организация использует метод отражения выручки от реализации по оплате;
- учетная цена, по которой продукция передана в магазин, включает НДС, исчисленный в установленном порядке головной организацией. Отражение операций в бухгалтерском учете представлены в таблице 2.

В целом следует признать, что рассмотренный выше вариант расчетов, при использовании которого учетная стоимость передаваемой продукции не корректируется, а НДС по этой продукции исчисляется головной структурой, ничем не отличается от традиционного варианта учета расчетов, связанных с реализацией продукции.

В этой связи, по нашему мнению, передающая сторона может использовать для передачи продукции в магазин счет 90 «Реализация». В таком случае исчисленная сумма НДС по переданной продукции будет отражаться по дебету счета 90, а сумма выручки от реализации - по кредиту этого счета.

Что касается варианта «Б», предусматривающего корректировку учетной стоимости переданной продукции до ее фактической себестоимости как у передающей, так и у получающей стороны, то, с нашей точки зрения, он при исчислении НДС передающей стороной неприемлем по целому ряду причин.

Так, при его использовании потребуются не только корректировка счета финансовых результатов головной структуры, но и исчисленной по этой продукции суммы НДС. Соответствующие корректировки потребуются и у магазина - причем не только в части финансового результата, но и по сумме входного НДС, принимаемого к вычету. Очевидно, что такие корректировки слишком сложны и потому их применение не имеет смысла.

Выводы

С учетом изложенного, считаем возможным сделать следующие выводы:

1. Передача продукции головной структурой в магазин, находящийся на отдельном балансе без права юридического лица, может осуществляться по учетной стоимости как с последующей корректировкой такой стоимости до фактической себестоимости отгруженной продукции, так и без такой корректировки.

Избранный организацией вариант расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы, - по фактической себестоимости или по учетным ценам - должен оговариваться в учетной политике организации.

2. Если продукция отгружается головной структурой организации в магазин по учетным ценам без их последующей корректировки до фактической себестоимости, то разница между учетной стоимостью продукции и ее фактической себестоимостью должна влиять на финансовый результат головной структуры (отражаться на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы») и, соответственно, на формирование ею облагаемой базы по налогу на прибыль.

3. Если передача продукции в фирменный магазин в соответствии с учетной политикой осуществляется по фактической себестоимости, то на сумму разницы между учетной стоимостью переданной

продукции и ее фактической себестоимостью должна осуществляться корректировка:

- у головной структуры: счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция»);

- у магазина: счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (в корреспонденции со счетом 92 «Внерезультационные доходы и расходы»).

4. При любом варианте учета внутрихозяйственных расчетов, избранного организацией, у стороны, передающей продукцию в магазин, должна определяться фактическая себестоимость такой продукции.

5. С учетом норм налогового законодательства при передаче продукции головной структурой организации в ее магазин последнему могут передаваться фактические суммы НДС, уплаченные по товарам (работам, услугам), использованным при производстве передаваемой продукции.

Вопрос передачи или не передачи налоговых вычетов по НДС в отношении передаваемой продукции от головной структуры магазину должен определяться в учетной политике организации.

Таблица 2 Учетная цена, по которой продукция передана в магазин, включает НДС, исчисленный в установленном порядке головной организацией

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Вариант А. В соответствии с учетной политикой продукция передается в магазин по учетной стоимости			
Учет в головной структуре			
1	Передача продукции в магазин по учетной стоимости	79	43
2	Начисление НДС по переданной в магазин продукции	79	68
3	Расчет отклонений фактической себестоимости продукции, переданной в магазин, от ее учетной стоимости	Отклонения отражаются в аналитическом учете	
4	Поступление оплаты от магазина	51	79
5	Доведение учетной стоимости отгруженной в магазин и реализованной магазином продукции до ее фактической себестоимости (красное сторно на расчетную сумму отклонений)	79	43
6	Отражение разницы между учетной стоимостью реализованной продукции, переданной в магазин, и ее фактической себестоимостью	79	92
7	Исчисление НДС в отношении разницы между учетной стоимостью реализованной продукции, переданной в магазин, и ее фактической себестоимостью	92	68
Учет в фирменном магазине			
1	Получение продукции от головной структуры на склад (по учетной стоимости за минусом входного НДС)	41-1	79
2	Отражение в учете суммы входного НДС по полученной от головной структуры продукции	18	79
3	Передача полученной продукции со склада магазина на реализацию в розницу	41-2	41-1
4	Формирование розничной цены на поступившую к реализации продукцию		
4.1	на сумму торговой надбавки на полученную продукцию	41-2	42-1
4.2	на сумму НДС, включенную в сформированную розничную цену	41-2	42-3
5	Реализация продукции	51 (50)	90-1
6	Списание стоимости реализованной продукции	90-2	41-2
7	Списание суммы торговой надбавки, приходящейся на реализованную продукцию (красное сторно)	90-2	42-1
8	Списание суммы НДС, приходящейся на реализованную продукцию (красное сторно)	90-2	42-3
9	Отражение задолженности перед бюджетом по НДС	90-3	68
10	Прием НДС к вычету	68	18
11	Расчет с головной структурой по ранее полученной продукции (по учетным ценам)	79	



6. Передача НДС от головной структуры магазину и приемка магазином передаваемого ей НДС должна отражаться в учете сторон с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»: у головной структуры - в корреспонденции с кредитом, а у магазина, соответственно, - с дебетом счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

7. Если головная структура юридического лица и его магазин являются самостоятельными плательщиками налогов, при передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав одним из этих плательщиков другому могут производиться исчисление и уплата НДС.

В этом случае передача налоговых вычетов получателю товаров (работ, услуг), имущественных прав (магазину) не производится.

Перечень товаров (работ, услуг), имущественных прав, при передаче которых производятся исчисление и уплата НДС, должен отражаться в учетной политике плательщика.

8. В случае исчисления головной структурой НДС по переданной в магазин продукции моментом фактической реализации такой продукции для целей налогообложения является дата ее передачи магазину.

9. Если головная структура юридического лица принимает решение о передаче продукции в магазин по учетным ценам без последующей их корректировки до фактической себестоимости, а также об исчислении НДС по такой продукции головной структурой, то передающая сторона может использовать для передачи продукции счет 90 «Реализация».

В таком случае исчисленная сумма НДС по переданной продукции будет отражаться по дебету счета 90 «Реализация», а сумма выручки от реализации - по кредиту этого счета.

Таковы, с нашей точки зрения, подходы к решению некоторых обозначенных нами проблемных вопросов учета и налогообложения расчетов с фирменными магазинами, выделенными организациями на отдельные балансы без права юридического лица.

Конкретный порядок бухгалтерского учета таких операций следует закрепить в новой Инструкции по бухгалтерскому учету внутрихозяйственных расчетов организаций с фирменными магазинами, а также учесть при переработке Методических рекомендаций по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании, утвержденных приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 09.04.2007 г. № 74 [8].

Список использованных источников

1. Методические указания о порядке ведения бухгалтерского учета предприятиями фирменной торговли: утв. приказом Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 29.06.1999 г. № 169 (отменены постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 17.06.2010 г. № 71).
2. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. от 25.06.2010 г.).
3. Панова Е.А. «Бухгалтерский учет фирменной торговли без инструкций» // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2010.
4. Филиалы и представительства субъектов хозяйствования Республики Беларусь : практ. пособие / Р.Б. Кашин [и др.]; под общей ред. Р.Б. Кашина. - Минск : Агентство Владимира Гревцова, 2008. - 176 с. - (Серия «Право и бизнес»).
5. Письмо Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь «О рассмотрении запроса» от 20.10.2010 г. №2-9/12352.
6. Кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-3 «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)» (в ред. от 15.10.2010 г.).
7. Инструкция о порядке формирования и применения цен и тарифов: утв. постановлением Мин-ва экономики Респ. Беларусь от 10.09.2008 г. № 183 (в ред. от 01.12.2010 г.).
8. Методические рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании: утв. приказом Мин-ва торговли Респ. Беларусь от 09.04.2007 г. № 74 (в ред. от 08.12.2009 г.) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2011.
9. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: практ. пособие / Л.И. Кравченко [и др.]; под ред. Л.И. Кравченко. - 5-е изд., перераб. и доп. - Минск: ФУАинформ, 2010. - 728с.