

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПО РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ ЧЕРЕЗ ТОРГОВЫЕ АВТОМАТЫ

В последнее время все чаще можно встретить торговые автоматы и не только в магазинах, но и в различных организациях и учреждениях (авто-, ж/д вокзалы, поликлиники и т.д.), которые торгуют прохладительными напитками, шоколадом и горячим кофе. В данной работе представлен порядок осуществления бухгалтерского учета операций по реализации продукции через торговые автоматы.

Ключевые слова: торговые автоматы, бухгалтерский учет, реализация продукции, розничная торговля, гражданский кодекс РФ, план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, корреспонденция счетов.

UDC 657: 658.841.4

E.A. Tjuhova, JU.A. Svidovsky

BOOKKEEPING OF PRODUCTS SALES THROUGH VENDING MACHINES

Recently it is possible to meet trading automatic machines more often, and not only in the shops, but also in various organizations and establishments (auto, railway stations, polyclinics etc.) which trade in soft drinks, chocolate and hot coffee. In the given work the bookkeeping procedure of products sale through vending machines is presented.

Keywords: vending machines, bookkeeping, products sale, retail trade, The Civil Code of the Russian Federation, plan of accounts of financial and economic activity bookkeeping, correspondence with accounts.

Все чаще в последнее время можно встретить торговые автоматы и не только в магазинах, но и в различных организациях и учреждениях (авто-, ж/д вокзалы, поликлиники и т.д.), торгующих прохладительными напитками, шоколадом и горячим кофе.

Законодательно продажа товаров с использованием автоматов регулируется ст.498 Гражданского Кодекса РФ. Согласно данной статье:

1. Владелец автоматов обязан довести до покупателей информацию о продавце товаров путем помещения на автомате или предоставления покупателям иным способом сведений о наименовании (фирменном наименовании) продавца, месте его нахождения, режиме работы, действиях, которые необходимо совершить покупателю для получения товара;

2. Договор розничной купли-продажи с использованием автоматов считается заключенным с момента совершения покупателем действий, необходимых для получения товара;

3. В случае, если покупателю не предоставляется оплаченный товар (как правило, такое может произойти по техническим причинам, если случился какой-то сбой в работе автомата), продавец обязан по требованию покупателя незамедлительно предоставить покупателю товар или возратить уплаченную им сумму.

4. В случаях, когда автомат используется для размена денег, приобретения знаков оплаты или обмена валюты, применяются правила о розничной купле-продаже, если иное не вытекает из существа обязательства [2].

Используя торговые автоматы, необходимо учитывать и некоторые ограничения, налагаемые законодательством. Например, согласно п. 4 ст. 3 Федерального закона от 10.07.2001 № 87-ФЗ «Об ограничении курения табака» в России запрещена продажа табачных изделий с использованием автоматов.[8]

Также следует отметить, что из п. 24 раздела 2.2 ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения», утвержденного Постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 № 242-ст, следует, что реализация товаров через торговые автоматы является розничной куплей-продажей, осуществляемой в виде разносной торговли [1]. Как следствие, при осуществлении этого вида деятельности наличные денежные расчеты могут производиться без применения контрольно-кассовой техники. И сами торговые аппараты в налоговой инспекции не регистрируются. Такая позиция подкрепляется Определением Высшим Арбитражным Судом РФ от 21.11.2007 № 12785/07, а также письмом Управления Федеральной налоговой службы России по г. Москве от 01.04.2011 № 16-15/031476.

Как же осуществляется учет операций по реализации продукции через торговые автоматы? Так как реализация продукции через торговые автоматы относится к розничной торговле, то руководствоваться нужно общими правилами, которые установлены нормативными актами по бухгалтерскому учету для розничных торговых организаций.

Рассмотрим учет основных операций по реализации товаров через автоматы:

- приобретение товара и заправка автомата;
- признание выручки и списание проданного товара;
- если автомат принял деньги, но не выдал товар;
- если обнаружена недостача;

- приобретение и аренда торговых автоматов;
- расходы на эксплуатацию автомата.

Учет приобретаемых товаров в розничных торговых организациях в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций ведется на счете 41 «Товары», субсчет 41/2 «Товары в розничной торговле». Аналитический учет по этому счету необходимо вести по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров. А именно, в случае, когда организация реализует товары через торговые автоматы, целесообразно организовать аналитику по субсчету 41/2 «Товары в розничной торговле» таким образом, чтобы можно было отслеживать движение и наличие товара на складах торговой организации и в каждом из торговых автоматов.

Производить оценку закупаемых товаров розничные торговые организации могут двумя способами:

- по стоимости приобретения (т.е. без применения счета 42 «Торговая наценка»);
- по продажной стоимости с отдельным учетом наценок и скидок (т.е. с использованием счета 42 «Торговая наценка»).

Помимо этого, торговые организации имеют право учитывать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов и баз, производимые до момента их передачи в продажу:

- в составе фактической себестоимости (стоимости приобретения), т.е. с включением этих расходов в дебет счета 41 «Товары»;
- в составе расходов на продажу, т.е. с отнесением данных расходов в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

Все эти учеты предусмотрено в п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н). Выбранные варианты должны быть закреплены в учетной политике фирмы.

Записи по движению товара в аналитическом учете, например, при заправке торгового автомата или, наоборот, изъятии нереализованного товара из автомата и его перемещении в другой автомат, на склад или в магазин организации - должны производиться в той же оценке, по которой данный товар изначально отражается в учете при его приобретении.

Если торговая организация применяет общий режим налогообложения в отношении операций по торговле товарами через торговые автоматы и не получила освобождения от уплаты НДС, суммы «входного» НДС по товару принимаются к вычету. Если же организация получила освобождение от НДС либо если данные операции осуществляются в рамках специального налогового режима, суммы НДС не выделяются, т.е. товар приходится на счет 41 «Товары» по полной стоимости, включая сумму НДС, предъявленную поставщиком.

Рассмотрим практический пример 1. Торговая организация имеет торговый автомат. Поставщик по условиям договора доставляет товар до склада покупателя (т.е. расходы на доставку отдельно не оплачиваются, а ее стоимость уже включена в цену товара). 4 марта 2012 года была получена партия товара в количестве 200 ед. по цене 20 руб. за единицу. Товар был оплачен поставщику в безналичном порядке 10 марта 2012 года. Учетной политикой организации предусмотрено вести учет товаров по продажным ценам, с применением счета 42 «Торговая наценка». Продажная цена товара составляет 35 руб. за единицу. На следующий день, 5 марта 2012 года, в торговый автомат были загружены 150 единиц товара. В соответствии с рабочим планом счетов организация применяет следующие аналитические счета к субсчету 41/2 «Товары в розничной торговле»:

- 41/21 «Товары на складе»;
- 41/22 «Товары в торговом автомате».

Записи по приобретению и заправке товаров в торговые автоматы будут выглядеть следующим образом (табл. 1) [3].

Таблица 1 - Схема записей по учету операций по приобретению товара и заправке автомата

№	Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
				Дебет	Кредит
1	4.03.12	Получена партия товара от поставщика (200 шт. x 20 руб.)	4 000	41/21	60
2	4.03.12	Отражена торговая наценка ((35 руб. - 20 руб.) x 200 шт.)	3000	41/21	42
3	5.03.12	Загружен товар в автомат (35 руб. x 150 шт.)	5 250	41/22	41/21
5	10.03.12	Оплачен приобретенный товар	4 000	60	51

В силу специфики розничной торговли признание выручки производится одновременно с приемкой наличных денег от покупателя. Ведь, как правило, покупатель сразу получает купленный товар, т.е. время принятия наличных денег, передачи товара и перехода права собственности на него к покупателю совпадают. А именно переход права собственности согласно подпункту «г» п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. при-

казом Минфина России от 06.05.1999 № 32н) является определяющим условием для признания выручки.

При торговле через автоматы суть операций не меняется - клиент вносит в автомат денежные средства, и автомат выдает ему выбранный товар. Следовательно, именно в этот момент и должна признаваться выручка от продажи данного товара, и периодичность инкассирования данной выручки и ее оприходования в кассу организации принципиального значения не имеет.

Если выручку из автоматов инкассируют каждый день и изъятая наличность приходится в кассу торговой организации, бухгалтер может составлять проводку, традиционную для розничной торговли - дебетовать счет 50 «Касса», субсчет 50/1 «Касса организации», и кредитовать счет 90 «Продажи», субсчет 90/1 «Выручка». Для обеспечения документального оформления процедуры инкассации наличных денег из автомата нужно разработать и утвердить в составе учетной политики форму соответствующей Квитанции или Акта, с соблюдением требований законодательства к минимальному набору обязательных реквизитов и с учетом особенностей деятельности организации. Как правило, кроме этого, в торговых автоматах установлены специальные системы, которые обеспечивают учет получаемых денег и выданных товаров. Такие отчеты должны также сниматься и использоваться в качестве первичных учетных документов для отражения операций в бухгалтерии.

В случае, когда деньги из автомата изымаются не ежедневно, а например, несколько раз в неделю, то необходимо организовать обособленный аналитический учет денежных средств, фактически полученных от покупателей, но еще находящихся в автоматах, другими словами внесенных покупателями в автомат, но еще не инкассированных.

Для этих целей следует открывать дополнительный субсчет и аналитические счета к счету 50 «Касса». Например, можно ввести в рабочий план счетов субсчет 50/4 «Наличные деньги в торговых автоматах», к которому в свою очередь следует открыть аналитические счета по каждому автомату. Тогда при инкассации наличных денег из автоматов и их оприходовании в кассу торговой организации нужно будет составить внутреннюю запись по счету 50 «Касса» (с кредита соответствующих аналитических счетов субсчета 50/4 в дебет субсчета 50/1).

Вместе с признанием выручки необходимо производить списание проданного товара. Это делается в общеустановленном порядке на основании тех же отчетов, формируемых автоматом, или документов, разработанных и утвержденных самой торговой организацией.

Рассмотрим практический пример 2. Воспользуемся данными предыдущего примера, и вместе с тем предположим, что

1. В соответствии с отчетами, сформированными в торговых автоматах, имели место следующие продажи:
 - 5 марта 2012 года было продано 10 единиц товара в торговом автомате;
 - 6 марта 2012 года было продано 15 единиц товара;
 - 7 марта 2021 года было продано 20 единиц товара в автомате № 1;

2. Инкассация наличных денег была произведена вечером 7 марта 2012 года, при этом из автомата было изъято 1 575 руб.

В соответствии с рабочим планом счетов к счету 50 «Касса» открыты следующие субсчета и аналитические счета:

- 50/1 «Касса организации»;
- 50/4 «Наличные деньги в торговых автоматах»

Записи по признанию выручки, оприходованию наличных денег в кассу и списанию проданного товара будут выглядеть следующим образом (табл. 2)[3].

Таблица 2 - Схема записей по учету операций по реализации товара через автомат

№	Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
				Дебет	Кредит
1	05.03.12	Признана выручка от продажи товаров 05.10.11 через автомат (35 руб. x 10 шт.)	350	50/41	90/1
3	05.03.12	Списан товар, реализованный 05.10.11 через автомат	350	90/2	41/22
5	06.03.12	Признана выручка от продажи товаров 06.10.11 через автомат (35 руб. x 15 шт.)	525	50/41	90/1
7	06.03.12	Списан товар, реализованный 06.10.11 через автомат	525	90/2	41/22
9	07.03.12	Признана выручка от продажи товаров 07.10.11 через автомат (35 руб. x 20 шт.)	700	50/41	90/1
11	07.03.12	Списан товар, реализованный 07.10.11 через автомат	700	90/2	41/22
13	07.03.12	Оприходована в кассу организации наличная выручка, инкассированная из торгового автомата (от продажи товаров за период с 5 по 7 октября включительно) (350 + 525 + 700)	1 575	50/1	50/41

В случае, когда учет товаров осуществляется по продажным ценам, в конце месяца необходимо производить расчет и списание реализованной торговой наценки, что отражается сторнировочной записью (это исправительные записи методом «красное сторно») по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 90/2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

На практике встречаются ситуации, когда торговый автомат, приняв деньги, не выдал товар. Это могло произойти в случае сбоя в работе автомата. В такой ситуации, как уже отмечалось ранее, торговая организация в соответствии с требованиями гражданского законодательства обязана по требованию покупателя незамедлительно предоставить ему товар или возратить уплаченную им сумму.

Чаще всего, решение данной проблемы происходит не через автомат, а в офисе. Соответственно, в случае возврата денег покупателю расчеты производятся из кассы торговой организации. Причем к моменту обращения покупателя к продавцу выручка может быть еще не инкассирована. Поэтому в таких ситуациях целесообразно для расчетов с покупателями задействовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Рассмотрим следующий практический пример 3. Изменим условия примера 2 - предположим, что 6 марта 2012 года в автомате произошел сбой, в результате чего два покупателя внесли по 35 руб., но не получили свой товар. В тот же день оба покупателя обратились в офис торговой организации, при этом первый покупатель потребовал предоставить ему товар, а второй - вернуть деньги. Оба требования были исполнены. Всего по отчету автомата в этот день было получено 525 руб., а отпущено 13 единиц товара. Инкассация выручки произведена 7 марта. В этом случае записи за 6 марта 2012 года по автомату № 1 будут выглядеть следующим образом (табл. 3) [3].

Так как стоимость товаров, реализуемых через торговые автоматы, как правило, невелика, зачастую клиенты, которые внесли деньги, но не получили свой товар, не обращаются к продавцу с претензией. В этом случае получается, что организация инкассирует из автомата большую сумму денег, чем было реально продано товаров. А если товар списывался по факту получения денег от покупателей, при инвентаризации образуются излишки товара.

Таблица 3 - Схема записей по учету операций по реализации товаров через торговый автомат и удовлетворению претензий покупателей

№	Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
				Дебет	Кредит
1	06.03.12	Выдан товар покупателю № 1, предъявившему претензию в связи со сбоем в работе торгового автомата	35	90/2	40/21
2	06.03.12	Возвращены деньги покупателю № 2, предъявившему претензию в связи со сбоем в работе торгового автомата	35	76	50/1
3	06.03.12	Признана выручка от продажи товаров 06.10.11 через автомат	525	50/41	90/1
4	06.03.12	Списан товар, фактически проданный 10.10.11 через автомат (35 руб. x 13 шт.)	455	90/2	41/222

По сути дела, в подобной ситуации деньги, которые были получены от тех покупателей, которым автомат не выдал товар, следует считать не выручкой, а безвозмездно полученными средствами. В любом случае эти суммы увеличивают доходы торговой организации в бухгалтерском учете. Порядок учета таких операций зависит от того, как именно организован контроль за движением товаров в автоматах.

В ситуации, когда автомат фиксирует количество проданного товара, то есть в отчетах отдельно отслеживается сумма поступивших денежных средств и отдельно - количество выданного автоматом товара, и, соответственно, бухгалтер производит списание только реально проданного товара на основании таких отчетов, излишков товара при инвентаризации обнаруживаться не будет. Значит, признавать выручку следует только в том объеме, в котором она соответствует объему проданного товара. А деньги, фактически поступившие за товар, который так и не был выдан, следует отражать как безвозмездные поступления, в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если же движение товара в автомате не фиксируется, а списание товара производится исходя из объема полученной (инкассированной) наличной выручки, бухгалтер в подобной ситуации признает всю поступившую в автомат сумму по кредиту счета 90 «Продажи» и, соответственно, спишет товаров больше, чем было фактически отпущено из автомата. И тогда при инвентаризации обязательно обнаружатся излишки (в количестве не выданных автоматом товаров по всем случаям, когда из-за сбоя деньги были получены, а товары не были отпущены). Эти излишки следует приходить в общеустановленном порядке по дебету счета 41 «Товары» (по соответствующему аналитическому счету, смотря в каком автомате выявлен излишек) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», по рыночной стоимости на момент обнаружения излишков.

Возможна и обратная ситуация, когда автомат выдал товара больше, чем было оплачено (например, покупатель внес деньги за один шоколадный батончик, а ему выпали два батончика). В данном случае при инвен-

таризации обнаруживается недостача товаров. Списывать ее нужно в общеустановленном порядке - с кредита соответствующего аналитического счета синтетического счета 41 «Товары» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае, если причиной недостачи явился сбой в работе автомата, эту сумму нужно далее списать в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Однако причиной недостачи могут стать и хищения (когда работник, ответственный за заправку автомата, загружает не весь полученный товар, а присваивает часть товара себе), и кражи (когда злоумышленники взламывают автомат и изымают из него товар). Если виновником недостачи является работник организации, с которым заключен договор о полной материальной ответственности, недостача взыскивается с него по рыночной стоимости в соответствии с нормами трудового законодательства, при этом в учете задействуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Чтобы продавать товары через торговые автоматы, необходимо приобрести сами торговые автоматы или взять их в аренду.

Торговые автоматы удовлетворяют общим критериям для признания основных средств, установленным в п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) - они используются в торговой деятельности организации в течение длительного времени.[6]

Согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94, утв. постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359 (ОКОФ), автоматы для продажи товаров, в том числе и торговые автоматы и полуавтоматы, имеют код 14 2919960 и включены в состав прочих машин и оборудования общего назначения [5]. А в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1), данные объекты основных средств, включены в четвертую амортизационную группу – в состав имущества со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно.

Но на практике большое значение имеет стоимость торгового автомата и положения учетной политики организации. Ведь согласно п. 5 ПБУ 6/01 организации вправе устанавливать лимит стоимости объектов, относимых к основным средствам, на уровне не более 40 000 рублей, и в этом случае все объекты стоимостью ниже такого лимита нужно учитывать не как основные средства, а как материально-производственные запасы.

Чаще всего стоимость торгового автомата превышает 40 000 рублей. Но, к примеру, если приобретается бывший в эксплуатации автомат, возможна и более низкая цена.

Если приобретаемый в собственность автомат все-таки удовлетворяет всем критериям признания в качестве объекта основных средств, включая и его стоимость, все фактические расходы, связанные с его приобретением, доставкой и установкой, нужно отразить на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08/4 «Приобретение объектов основных средств».

В дальнейшем, когда автомат будет использоваться в собственной торговой деятельности, его принимают к учету в качестве основного средства по дебету счета 01 «Основные средства». А если же автомат приобретался специально для последующей его сдачи в аренду, следует дебетовать счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Если торговая организация не приобретает, а арендует торговый автомат, необходимо отражать арендные операции в общеустановленном порядке:

1. Полученное в аренду имущество принимается на забалансовый учет на счете 001 «Арендованные основные средства».

2. Затраты в виде арендной платы относят на счет 44 «Расходы на продажу».

3. Если по договору аренды вносятся не ежемесячные платежи, а единовременные или периодические платежи (сразу за квартал, за полгода либо за год), то такие суммы следует рассматривать как уплаченные авансы и учитывать на отдельном субсчете, открываемом к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (либо к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», если в соответствии с учетной политикой и рабочим планом счетов расчеты по аренде отражаются с использованием этого счета). Ведь, как правило, при досрочном расторжении договора аренды организация имеет право на получение внесенных ранее авансовых сумм (за те периоды, когда она уже не будет пользоваться арендованным имуществом).

Что касается расходов, связанных с эксплуатацией торгового автомата, включая расходы на оплату труда работников, занимающихся заправкой автоматов и инкассацией наличных денег из них, с обязательными страховыми взносами, расходы на коммунальные платежи (воду и электроэнергию, потребляемую автоматами), арендную плату за автоматы и т.д., то их необходимо отражать на счете 44 «Расходы на продажу» и ежемесячно относить на уменьшение финансового результата от продажи товаров через автоматы, то есть в дебет счета 90 «Продажи» (на соответствующий субсчет, предусматриваемый рабочим планом счетов).

Список литературы:

1. ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения»(утв. Постановлением Госстандарта России от 11.08.1999 № 242-ст) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.

3. Лавренова, Н.Н. Реализация товаров через торговые автоматы: налоговый и бухгалтерский учет

- [Электронный ресурс] / Н.Н. Лавренова. - Режим доступа: <http://www.bugalteru.ru>. Дата обращения 31.03.2012.
4. Наталюк, Н.В. Продажа товаров через торговые автоматы [Электронный ресурс] /Н.В. Наталюк. - Режим доступа: <http://primavend.ru>. Дата обращения 31.03.2012.
5. «ОК 013-94» Общероссийский классификатор основных фондов (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 N 359) (дата введения 01.01.1996) (ред. от 14.04.1998) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.
6. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.mosbuhuslugi.ru>. Дата обращения 31.03.2012.
7. План счетов бухгалтерского финансово-хозяйственной деятельности организации [Текст].- М.: Издательство «Омега-Л», 2011. – 107 с.
8. Титова, Е. Бухгалтерский учет в бюджетной сфере [Текст]: практические рекомендации / Е. Титова. – М: Q & A : Правовой консалтинг; 2-е изд., перераб. и доп, 2012. - 368 с.
9. Федеральный закона от 10.07.2001 № 87-ФЗ «Об ограничении курения табака» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.

Тюхова Елена Анатольевна

*к.э.н., ст. преподаватель кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: tuhova1310@mail.ru*

Свидовская Юлия Алексеевна

*студентка 3 курса финансово-экономического факультета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: yuliya-alex-sv@yandex.ru*