**Приобретение питьевой воды для учреждения и учет тары**

**Введение**

В настоящее время потребность приобретения питьевой воды связана с неблагоприятной экологической обстановкой в отдельных районах РФ. Пить воду из-под крана согласится сейчас не каждый человек, поэтому учреждения, которые заботятся о здоровье сотрудников, собственном имидже и корпоративной этике, покупают очищенную питьевую воду.

О том, как учесть питьевую воду и тару в бухгалтерском и налоговом учете, пойдет речь в нашей работе.

Начиная разговор о воде, отметим нормативные требования к ней. Они представляют собой совокупность установленных научно-исследовательскими методами и регламентированных санитарными правилами допустимых показателей радиологического, химического и микробиологического (биологического) состава и органолептических свойств воды, определяющих ее безопасность (опасность) и безвредность (вредность) для здоровья и здорового образа жизни человека.

В настоящее время действуют Санитарно-эпидемиологические правила и нормативы "Питьевая вода. Гигиенические требования к качеству воды централизованных систем питьевого водоснабжения. Контроль качества" СанПиН 2.1.4.1074-01, утвержденные Постановлением Минздрава России от 26.09.2001 N 24 и регламентирующие показатели качества питьевой воды, от значений которых напрямую зависит отражение расходов на приобретение питьевой воды в бухгалтерском и в налоговом учете.

**Бухгалтерский учет**

В соответствии с Указаниями о порядке применения бюджетной классификации РФ, утвержденной Приказом Минфина России от 08.12.2006 N 168н, затраты учреждения по приобретению бутилированной питьевой воды следует относить по подстатье 340 "Увеличение стоимости материальных запасов" ЭКР. Вместе с тем если учреждению органом санитарно-эпидемиологического надзора (лабораторией организации, эксплуатирующей системы водоснабжения, аккредитованной в установленном порядке на право выполнения исследований (испытаний) качества питьевой воды) выдано заключение, подтверждающее неблагополучие системы водоснабжения, то расходы на указанные цели следует относить на подстатью 223 "Коммунальные услуги" ЭКР.

В бухгалтерском учете данные операции отразятся следующим образом:

1. При наличии подтверждающей справки:

- за счет бюджетных средств:

Дебет счета 1 401 01 223 "Расходы на коммунальные платежи"

Кредит счета 1 302 05 730 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг"

- за счет средств от приносящей доход деятельности:

Дебет счета 2 106 04 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)"

Кредит счета 2 302 05 730 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате коммунальных услуг"

По мнению автора, если в учреждении есть подтверждающая справка о непригодности водопроводной воды к употреблению, поставляемую питьевую воду следует списывать в расходы учреждения, минуя материальный счет 105 02 340 "Продукты питания". Экономическую обоснованность объемов (потребления) питьевой воды следует подтвердить расчетом: средний норматив потребления воды на каждого человека, умноженный на среднесписочную численность сотрудников учреждения.

2. При отсутствии подтверждающей справки:

Дебет счета 1 (2) 105 02 340 "Продукты питания"

Кредит счета 1 (2) 302 22 730 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению материальных запасов"

Списание (отпуск) питьевой воды производится в соответствии с п. 55 Инструкции N 25н по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости. Способ списания всех материальных запасов в учреждении должен быть закреплен отдельным пунктом в учетной политике.

Скачивая работу из сети – хотя бы прочти ее, а то преподаватель прочтет эту строку и узнает – ты украл ее из Интернета.

Оценка по средней фактической стоимости осуществляется по каждой группе (виду) материалов путем деления общей фактической стоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из средней фактической стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение текущего месяца на дату списания (отпуска).

Аналитический учет питьевой воды ведут на основании данных Накопительной ведомости по приходу продуктов питания (ф. 0504037) и Накопительной ведомости по расходу продуктов питания (ф. 0504038). Ежемесячно в Оборотной ведомости по нефинансовым активам (ф. 0504035) подсчитывают обороты и выводят остатки на конец месяца.

Списание питьевой воды следует производить на основании Меню-требования на выдачу продуктов питания (ф. 0504202) и оформлять следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 1 401 01 272 "Расходование материальных запасов" либо 2 106 04 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)"

Кредит счета 1 (2) 105 02 440 "Уменьшение стоимости продуктов питания"

**Учет тары**

В настоящее время многие организации осуществляют производство и поставку своим транспортом высококачественной бутилированной питьевой воды в таре однократного или многократного использования. Соответственно, возникает вопрос: как ее учитывать?

Тара - это вид материально-производственных запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей. Тара однократного применения (полиэтиленовые, картонные, бумажные пакеты, кульки и др., мешки бумажные и из полимерных материалов и пр.), использованная для упаковки продукции (товаров), как правило, включается в себестоимость затаренной продукции и покупателем - учреждением отдельно не оплачивается. В учете данный вид тары не отражается, и после использования питьевой воды она подлежит уничтожению.

Тара многократного использования может быть как возвратной, так и невозвратной, в отличие от тары однократного использования, которая является невозвратной.

Понятия "возвратная тара" и "невозвратная тара" регулируются исключительно условиями договора между продавцом и покупателем. Возвратной тара многократного использования считается при ее определении таковой в договоре на поставку продукции или купли-продажи товара при условии обязательного соблюдения сроков и условий ее возврата поставщику (продавцу).

**Учет бутылей как многооборотной возвратной тары**

Следует заметить, что тара представляет собой самостоятельную учетную единицу, учет которой зависит от ее назначения. Как правило, в счете-фактуре поставщика возвратная тара может иметь залоговую стоимость.

В соответствии с п. 1 ст. 481 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства, продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке, за исключением товара, который по своему характеру не требует затаривания и (или) упаковки.

На основании ст. 517 ГК РФ, если иное не установлено договором поставки, покупатель (получатель) обязан возвратить поставщику многооборотную тару и средства пакетирования, в которых поступил товар, в порядке и сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором.

Пунктом 1 ст. 209 ГК РФ предусмотрено, что собственнику (поставщику воды) принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом.

Договорами поставки питьевой воды, как правило, предусматривается использование многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщику (возвратная тара), в соответствии с условиями договора между поставщиком питьевой воды и ее покупателем. Это объясняется тем, что бутыли, в которых поставляется питьевая вода, являются собственностью поставщика. Поэтому при ее очередной поставке поставщику возвращают все освободившиеся от воды бутыли. Бутыли должны быть возвращены собственнику в состоянии, пригодном для повторного использования, комплектными, очищенными от остатков воды.

При продаже питьевой воды в договор поставки, как правило, включается обязательство покупателя возвратить все или определенное количество бутылей не позднее дня следующей доставки питьевой воды. За каждую бутыль поставщик взимает с покупателя залог. Размер залога указан в спецификации, фиксирован в рублях (условных единицах) и НДС не облагается.

Кроме того, если бутыли, переданные покупателю, не возвращены поставщику в указанный в договоре срок, поставщик имеет право не отдавать покупателю залоговую стоимость таких бутылей, а также предъявить покупателю претензию с требованием о возврате или оплате их стоимости, а также выставить штраф или другие дополнительные санкции за невыполнение обязательств по возврату залоговой тары, если это предусмотрено условиями договора.

Залоговая стоимость бутылей возвращается покупателю при условии их возврата в том объеме, в котором покупатель вносил ее, на основании выставленных продавцом счетов. Количество бутылей, находящихся у покупателя, не должно превышать количество оплаченных залоговых сумм. При увеличении заказываемого количества бутылей с питьевой водой покупатель обязан дополнительно оплатить залоговую стоимость за каждую не оплаченную ранее бутыль. Стоимость бутыли не включается в цену питьевой воды.

В учреждении полученные бутыли следует учитывать по фактическим (залоговым) ценам, указанным поставщиком в расчетных и отгрузочных документах. Согласно п. 66 Инструкции N 25н учет тары, подлежащей возврату, учитывается отдельно от затаренной воды, на счете 105 06 000 "Прочие материальные запасы". Учреждение обязано принять ее на ответственное хранение и обеспечить своевременный возврат поставщику.

Рассмотрим на примерах порядок отражения операций по приобретению питьевой воды в бутылях многократного использования.

Пример 1. Библиотека заключила договор на поставку питьевой воды в бутылях на 2007 г. за счет средств от приносящей доход деятельности. Согласно договору поставщик поставляет 10 бутылей емкостью 10 л. Залоговая стоимость за бутыли составляет 1000 руб. (10 бут. x 100 руб.). Стоимость воды - 120 руб. за каждую емкость. Договором предусмотрена первоначальная предоплата в сумме залоговой стоимости за бутыли.

В бюджетном учете данные операции отразятся следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции  | Дебет  | Кредит  | Сумма, руб.  |
| Согласно договору поставки перечислен аванс за питьевую воду  | 2 206 22 560 | 2 201 01 610 | 1000  |
| Получена от поставщика питьевая вода по счету-фактуре (10 бут. x 120 руб.)  | 2 105 02 340 | 2 302 22 730 | 1200  |
| Оприходована тара (10 бут. x 100 руб.)  | 2 105 06 340 | 2 302 22 730 | 1000  |
| Зачтен аванс от поставщика  | 2 302 22 830 | 2 206 22 660 | 1000  |
| С банковского счета перечислены денежные средства поставщику за питьевую воду | 2 302 22 830 | 2 201 01 610 | 1200  |

При возврате тары бюджетное учреждение предъявляет поставщику счет на ее возврат. Выбытие тары отражается по кредиту счета 105 06 000 "Прочие материальные запасы". Аналитический учет возвратной тары ведется в Карточках количественно-суммового учета материальных ценностей (ф. 0504041). Материально ответственным лицам для сохранности тары необходимо вести ее учет в Книге учета материальных ценностей в разрезе наименования, сорта и количества (ф. 0504042).

Поступление возвратной тары отражается в Журнале операций расчетов с поставщиками и подрядчиками (ф. 0504071), ее возврат - в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов (ф. 0504071).

Денежные средства, полученные от поставщика, зачисляются на лицевой счет бюджетного учреждения.

Рассмотрим отражение в учете возврата тары бюджетным учреждением.

Пример 2. Воспользуемся условиями примера 1. В течение года согласно договору поставки питьевой воды возвратная тара (бутыли) возвращается и вновь поставляется вместе с водой. По окончании года договор на поставку воды расторгнут, тара возвращена поставщику, поставщик перечислил за возвращенную тару денежные средства в размере залоговой стоимости - 1000 руб.

В бюджетном учете данные операции отразятся следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции  | Дебет  | Кредит  | Сумма, руб.  |
| В течение года  |
| Отгружена тара поставщику и выставлен счет в течение месяца  | 2 302 22 830 | 2 105 06 440 | 1000  |
| Получена поставленная тара с водой в течение месяца  | 2 105 06 340 | 2 302 22 730 | 1000  |
| В конце года  |
| Возвращена тара поставщику и выставлен счет  | 2 302 22 830 | 2 105 06 440 | 1000  |
| Получены денежные средства от поставщика за полученную тару на лицевой счет  | 2 201 01 510 | 2 302 22 730 | 1000  |

**Учет невозвратной тары**

Если тара возврату не подлежит, то желательно при составлении договора поставки указать, что при выставлении счета-фактуры (счета, накладной) ее стоимость включается в стоимость питьевой воды. В этом случае при принятии ее к учету от поставщика в учете бюджетное учреждение отразит только стоимость воды без тары.

В случае если в счете-фактуре тара выделена отдельной строкой, указаны ее стоимость и количество, она подлежит учету.

Полученная тара, не возвращенная поставщику, может быть:

- использована учреждением для собственных нужд;

- списана (в случае порчи или уничтожения);

- реализована тарособирающим организациям.

Рассмотрим отражение данных операций на примерах.

Пример 3. Музыкальный театр через подотчетное лицо за счет средств от приносящей доход деятельности приобрел минеральную воду для проведения конференции - 60 стеклянных бутылок на общую стоимость 1800 руб. Стоимость бутылки выделена в счете-фактуре отдельной строкой и составляет 0,5 руб. По условиям договора купли-продажи тара не подлежит возврату поставщику.

В бюджетном учете данная операция отразится следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции  | Дебет  | Кредит  | Сумма, руб.  |
| Приобретена минеральная вода через подотчетное лицо  | 2 105 06 340 | 2 208 22 660 | 1800  |
| Оприходована тара (60 бут. x 0,5 руб.)  | 2 105 06 340 | 2 208 22 660 | 30  |

Пример 4. Дополним условия примера 3. После проведения конференции 50 пустых бутылок были реализованы тарособирающей организации по 1 руб. за бутылку (в том числе НДС (18%) - 7,63 руб.), а 10 бутылок были разбиты. Комиссией учреждения было принято решение списать разбитую тару.

Обратите внимание! Реализация тары подлежит обложению НДС, учреждение становится плательщиком налога на добавленную стоимость в соответствии с гл. 21 НК РФ.

На разбитую тару бухгалтер составил Акт о списании материальных запасов (ф. 0504230) и сделал следующие записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции  | Дебет  | Кредит  | Сумма, руб.  |
| Реализована стеклянная тара тарособирающей организации  | 2 205 03 560 | 2 401 01 130 | 50  |
| Начислен НДС  | 2 401 01 130 | 2 303 04 730 | 7,63  |
| Списана фактическая стоимость реализованной тары | 2 106 04 340 | 2 105 06 440 | 25  |
| Списана стеклянная тара, пришедшая в негодность  | 2 106 04 340 | 2 105 06 440 | 5  |

**Налоговый учет**

Налог на прибыль

Следует отметить, что для учреждений, приобретающих питьевую воду за счет средств от приносящей доход деятельности, включить данные затраты в состав налоговых расходов по налогу на прибыль до сих пор нельзя. Так, в Письме Минфина России от 02.12.2005 N 03-03-04/1/408 сообщается, что единственной возможностью учесть эти расходы на основании пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ (как расходы на обеспечение нормальных условий труда) является несоответствие водопроводной воды требованиям СанПиН 2.1.4.1074-01: расходы на приобретение питьевой воды могут приниматься в уменьшение суммы доходов, полученных предприятием, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль только в случае, если по заключению санитарно-эпидемиологической службы вода из-под крана не пригодна для питья. Вместе с тем понятно, что получить такую справку в центре санэпиднадзора могут не все учреждения. Поэтому остальным налогоплательщикам, следуя разъяснениям Минфина, эти расходы нужно осуществлять за счет средств, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Однако многие учреждения и организации часто не согласны с таким подходом. В результате споры предприятий с налоговыми органами разрешаются в судах. Арбитражная практика на сегодняшний день в большинстве случаев на стороне налогоплательщика. Например, ФАС МО, рассматривая ситуацию с приобретением питьевой воды, в Постановлении от 09.08.2006 N КА-А40/7454-06 сделал выводы, что затраты по обеспечению сотрудников питьевой водой глубокой очистки являются документально подтвержденными и экономически оправданными и обоснованно учтены в качестве расходов на обеспечение нормальных условий труда, предусмотренных законодательством РФ, в соответствии со ст. 252, пп. 7 п. 1 ст. 264, ст. 49 НК РФ, ст. 22 ТК РФ, в связи с чем не образуют объекта обложения НДС согласно п. 1 ст. 159 НК РФ. Наличие заключения санэпидемстанции о несоответствии водопроводной воды требованиям ГОСТ не может быть в силу ст. 264 НК РФ условием для включения затрат в состав расходов. Таким образом, в данном случае судьи согласились с тем, что эти затраты являются прочими расходами, связанными с производством и реализацией.

Однако есть и противоположное мнение. Примером может служить Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.07.2005 N А40-15236/05-114-111. Позиция налогового органа была основана на том, что налогоплательщик не представил доказательств того, что качество питьевой воды в централизованной системе водоснабжения не соответствует требованиям ГОСТ, следовательно, уменьшить налогооблагаемую прибыль нельзя.

Организация исходила из того, что согласно п. 1 ст. 252 НК РФ возможно учесть для целей налогообложения любые расходы, которые необходимы для получения дохода и подтверждены документами. Исключения составляют лишь затраты, перечисленные в ст. 270 НК РФ. В соответствии с пп. 49 п. 1 ст. 264 и пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ перечень прочих и внереализационных расходов является открытым. При этом Трудовым кодексом на работодателя возложена обязанность обеспечения бытовых нужд работников, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей. Однако у судей сложилось другое мнение: расходы по приобретению питьевой воды глубокой очистки для сотрудников не связаны с деятельностью организации, следовательно, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ в данном случае не применяется.

Согласно ст. 163 ТК РФ к нормальным условиям труда относятся:

- исправное состояние помещений, сооружений, машин, технологической оснастки и оборудования;

- своевременное обеспечение технической и иной необходимой для работы документацией;

- надлежащее качество материалов, инструментов, иных средств и предметов, необходимых для выполнения работы, их своевременное предоставление работнику;

- условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Иных обязанностей в данной ситуации Трудовой кодекс на работодателя не возлагает. Поэтому у предприятия не было законных оснований отнести расходы на приобретение питьевой воды на затраты при исчислении налога на прибыль, поэтому налоговый орган обоснованно начислил недоимку, пени и штраф. Организация обжаловала такое решение, но Девятый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 20.09.2005 N 09АП-9764/05-АК в удовлетворении ее требований отказал.

По мнению автора, чтобы избежать неблагоприятных налоговых последствий, учреждение может включить в коллективный и трудовые договоры с работниками условие, обязывающее работодателя обеспечивать сотрудников питьевой водой глубокой очистки. Тогда в силу ст. 22 ТК РФ, возлагающей на работодателя обязанность соблюдать условия коллективного договора, соглашений и трудовых договоров и обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей, данные затраты будут признаны расходами на обеспечение нормальных условий труда, уменьшающими налогооблагаемую прибыль на основании пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Следует также учесть, что если учреждение не может включить данный пункт в коллективный и трудовые договоры, то самый безопасный вариант - производить данные затраты за счет средств, остающихся в учреждении после уплаты налога на прибыль.

НДФЛ, ЕСН

На практике возникает вопрос: следует ли начислять ЕСН и удерживать НДФЛ со стоимости выпитой работниками воды? Согласитесь, учесть количество выпитой воды каждым конкретным сотрудником учреждения технически очень сложно, а порой и вовсе невозможно. Скорее всего, вести такой учет экономически нецелесообразно, так как расходы непосредственно на воду могут быть значительно меньше стоимости затрат на их учет. Между тем НДФЛ удерживается лишь в том случае, если сумма дохода работника может быть четко определена.

Поэтому в ситуации, когда в учреждении не ведется учет выпитого каждым сотрудником количества воды, удерживать НДФЛ не нужно. Эта позиция подтверждается и арбитражной практикой. В частности, в Постановлении ФАС МО от 19.07.2000 N КА-А40/2965-00 указано, что в налогооблагаемый доход работника не могут включаться обезличенные суммы оплаты услуг, так как этими услугами он может и не воспользоваться. Факт заключения организацией договора на приобретение продуктов питания и его оплата не могут считаться достаточным доказательством получения работником дохода.

По мнению автора, на стоимость потребленной работниками воды не нужно начислять и ЕСН. Ведь единым социальным налогом облагаются доходы, полученные работниками по трудовым и гражданско-правовым договорам (ст. 236 НК РФ). Как уже отмечалось выше, расходы на приобретение питьевой воды должны рассматриваться не как выплаты физическим лицам по трудовым или гражданско-правовым договорам, а как затраты учреждения, направленные на создание нормальных условий труда.

Если бюджетная организация не учитывает расходы на приобретение питьевой воды при исчислении налога на прибыль, так как они могут осуществляться за счет средств учреждения после его уплаты, то ЕСН не начисляется в силу п. 3 ст. 236 НК РФ. Не бери чужие курсовые из Сети Интернет, могут и заметить, что они списаны.