

Учет операций по передаче товаров: неясности разрешимы

Олег БУРДЮК,

соискатель БГЭУ, главный государственный налоговый инспектор управления методологии налогообложения юридических лиц Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь

Чтобы расширить круг потребителей продукции, работ или услуг, многие предприятия создают на территории республики сеть своих филиалов. При этом возникает необходимость взаимной передачи товаров (работ, услуг) и отражения этих операций в бухгалтерском учете.

Однако из-за отсутствия в законодательстве четкого понятия **реализации товаров (работ, услуг)** отражение указанных операций в бухгалтерском учете создает порой серьезные проблемы.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для определения финансовых результатов от их реализации.

В связи с этим возникает вопрос: возможна ли запись по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»?

Сложность ответа на него, кроме неясностей с термином «реализация», усугубляется еще и тем, что в настоящее время отсутствует также понятие **реализации в целях налогообложения**. От решения данного вопроса зависит необходимость уплаты налогов, исчисляемых от выручки, так как последняя является базой для исчисления целевых сборов в местные целевые бюджетные фонды стабилизации экономики

производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционные фонды и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда; отчислений в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки; отчислений средств пользователями автомобильных дорог; налога с продаж автомобильного топлива. Попробуем проанализировать действующее в нашей стране законодательство по данному вопросу и раскрыть порядок отражения указанных операций в бухгалтерском учете Российской Федерации и в международной практике.

В 2000 году понятие «выручка» было определено в соответствии с приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 года № 23 «О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц» и постановлением Минфина от 17 июля 2000 года № 78 «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Оба документа связывали дату отражения в бухгалтерском учете выручки с моментом перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженным имуществом (права собственности) и риска его случайной гибели от организации к покупателю (заказчику).

Постановлением Минфина от 17 декабря 2001 года № 121 «О внесении изменений и дополнений в приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 года № 23» указанные положения были исключены.

И поэтому в настоящее время един-

ственным документом, который регулирует вопросы отражения в бухгалтерском учете операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории Беларуси, является Инструкция по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В соответствии с инструкцией реализация товаров (работ, услуг) производится по мере предъявления **покупателям (заказчикам)** расчетных документов за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги.

Отметим, что требования в отношении отражения операций по счету 46 не содержат каких-либо оговорок по переходу права собственности, поскольку, если бы такие оговорки присутствовали, то вопрос отражения операций по передаче товаров (работ, услуг) между филиалами предприятия отпал бы сам собой. Попробуем доказать, что отсутствие указаний на право собственности в инструкции не является препятствием для обоснования теоретически верного отражения указанных операций в бухгалтерском учете.

Покупателем исходя из статьи 424 Гражданского кодекса Республики Беларусь (ГК РБ) является одна из сторон договора купли-продажи, в соответствии с которым одна сторона (продавец) обязуется передать имущество (вещь, товар) в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Заказчиком исходя из статьи 656 ГК РБ является одна из сторон договора подряда, в соответствии с которым одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой сторо-

ны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (уплатить цену работы).

В соответствии со статьей 390 ГК РФ договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. В соответствии со статьей 51 ГК РФ филиал не является юридическим лицом, и поэтому между филиалами одного юридического лица не может быть заключен договор.

Из-за отсутствия договора отсутствуют покупатель и заказчик, и следовательно, стоимость товаров (работ, услуг), передаваемых филиалом юридического лица другому филиалу этого же юридического лица, не может являться реализацией.

Исходя из изложенного, такие операции не должны отражаться через счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Филиал, передающий товары (работы, услуги), производит записи по кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и дебету счетов:

01, 04, 07, 10, 11, 12, 40, 41 и т. д. — на стоимость переданных товаров;

20, 23, 25, 26, 29 и т. д. — на стоимость выполненных работ (оказанных услуг).

Филиал, получающий товары (работы, услуги), производит обратные записи.

Согласно международным принципам организации бухгалтерского учета доход, полученный от реализации продукции, признается в том периоде, когда она передана покупателем. В соответствии с пунктом 14 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 18 «Выручка» (редакция 1993 года) выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;

- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

- сумма выручки может быть надежно оценена;

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;

- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Аналогичный порядок признания выручки применяется в Российской Федерации. Так, в соответствии с пунктом 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н, выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

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

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Определение в Российской Федерации выручки в целях налогообложения производится в соответствии со

статьей 39 Налогового кодекса. В соответствии с данной статьей реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого, возмездное оказание услуг одним лицом другому, а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого, оказание услуг одним лицом другому — на безвозмездной основе.

Таким образом, и в Российской Федерации основным условием для признания у продавца выручки в целях бухгалтерского учета и налогообложения является переход к покупателю права собственности на отгруженную ему продукцию (товар). Поэтому стоимость товаров (работ, услуг), переданных одним филиалом другому, у передающего филиала не может быть признана в качестве выручки.

Исходя из изложенного считаем, что в соответствии с действующим законодательством передача товаров (работ, услуг) в пределах одного юридического лица не влечет у передающего филиала признания выручки в целях бухгалтерского учета и налогообложения. Изложенный выше анализ действующего законодательства Республики Беларусь проводить было бы не нужно, если бы действующим законодательством был четко определен момент определения выручки в целях бухгалтерского учета и налогообложения, т. е. по дате перехода права собственности на товары (работы, услуги) к покупателю. По нашему мнению, порядок признания выручки, определенный пунктом 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н, мог бы быть принят за основу при разработке аналогичного нормативного правового акта Республики Беларусь. ■