

(число отделов, квалификация кассиров, технические возможности контрольно-кассовых машин, широта ассортимента товаров, объема товарных запасов и др.).

*СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Николаенко Ю. П. Реализация товаров/ Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании.— 2000. — № 2. — С. 18—29.
2. Русель А. Порядок отражения в бухгалтерском учете НДС/ Консультант. — 2000. — № 3. — С. 17—24.

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И УЧЕТА  
БАРТЕРНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

*А. Э. Урбанович, бухгалтер ОДО "Инсайтаудит"  
Н. Н. Стрельская, доцент БГЭУ*

С момента вступления в силу Постановления Совета Министров РБ от 24.03.99 г. № 405 "О вопросах ценообразования при проведении товарообменных операций" (01.04.99 г.) прошло достаточно времени, для того чтобы оценить эффективность данного правового документа и сделать однозначный вывод: способствовал ли он совершенствованию методики отражения в бухгалтерском учете бартерных операций.

Применение указанного Постановления уже на первоначальном этапе вызвало массу вопросов. При этом самый главный вопрос заключался в поиске альтернативы бартерным операциям: Постановление СМ РБ № 405 и разработанное в соответствии с ним Положение Минфина и ГНК РБ № 77/63 по учету и налогообложению товарообменных операций несомненно усложнило порядок их проведения и оформления.

Под товарообменными (согласно 405-му Постановлению\*) понимаются операции, осуществляемые в рамках исполнения договоров, в том числе внешнеэкономических, предусматривающих обмен продукцией, товара, работ или услуг на эквивалентное по стоимости количество другого товара, продукции, работ, услуг (товарообменные, бартерные договоры), и иные операции, предусматривающие полный или частичный расчет в товарной форме.

Учитывая это определение, можно привести некоторые из существующих схем осуществления хозяйственной деятельности, альтернативных товарообменным операциям.

1) Предприятие "А" по договору купли-продажи с предприятием "Б" передает последнему товар № 1. Предприятие "Б" по другому договору купли-продажи передает предприятию "А" товар № 2. У каждой из сторон в предусмотренные договорами сроки возникают требования к другой стороне об оплате переданного товара. Эти требования имеют денежный характер и, следовательно, являются однородными. Зачет таких требований может быть осуществлен в соответствии со ст. 381 ГК РБ (если стороны при исполнении договоров руководствуются белорусским законодательством).

Существующие ограничения:

— зачет встречных однородных требований по внешнеэкономическим договорам возможен согласно абз. 3. п. 2.2. Указа Президента РБ от 04.01.2000 г. № 7 лишь в случаях, когда резиденту РБ поступило сырье, материалы, комплектующие изделия, полуфабрикаты, оборудование и энергоносители, используемые для собственного производства.

2) Предприятие "А" передает товар № 1 предприятию "Б" для реализации на условиях комиссии. За вырученные от реализации товара № 1 средства предприятие "Б" (в соответствии с договором комиссии) закупает и передает предприятию "А" товар № 2. За совершенные предприятием "Б" в пользу предприятия "А" сделки последнее уплачивает предприятию "Б" комиссионное вознаграждение в денежной форме.

Несмотря на наличие альтернативных схем осуществления хозяйственной деятельности, сложности в оформлении товарообменных операций, удельный вес последних (как свидетельствуют предварительные данные Минстата РБ об итогах внешней торговли РБ в январе-августе 2000 г.) во внешнеторговом обороте остается достаточно высоким: 26,5% от объема экспорта и 22,2% от объема импорта. [6] В связи с этим вопросы бухгалтерского учета бартерных операций не утрачивают своей актуальности. Для определения

\* Данная оговорка является существенной, поскольку, например, в Положении ГНК, Минюста и Минфина РБ от 30.06.99г. о порядке исчисления и сроках уплаты рентного сбора дано иное определение товарообменным операциям.

путей его совершенствования остановимся на основных проблемных моментах существующей методики учета бартерных операций.

I. Отношения сторон по совершению сделок мены регулируются ст. 538—542 ГК РБ. В соответствии со ст. 541 ГК РБ, если законодательством или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

На первый взгляд, иной момент перехода права собственности на обмениваемые товары установлен законодательством: постановление СМ РБ от 24.03.99 г. № 405 определяет, что датой исполнения товарообменной операции является дата совершения каждой отгрузки товара, оформленная отдельным товаросопроводительным документом, либо дата выполнения каждого этапа работ, оформленная актом о приемке-сдаче выполненных работ (оказанных услуг). Считаю данное предположение ошибочным, в противном случае может возникнуть абсурдная ситуация. Например, предприятие “А” заключает с предприятием “Б” товарообменный договор, в соответствии с которым предприятие “А” обязуется передать предприятию “Б” товар № 1 в обмен на товар № 2. При передаче товара № 1 предприятием “А” у предприятия “Б” товар № 2 может отсутствовать (Закон устанавливает, что сторонами должны быть согласованы наименования и количество обмениваемых товаров (ст. 425 ГК РБ), но не обязывает стороны иметь в наличии товар на момент заключения договора). При этом по логике 405-го Постановления (см. первоначальное предположение) предприятие “А” уже получит право собственности на товар № 2, который в данный момент может находиться у третьего лица, ничего не подозревающего о предприятиях “А” и “Б”.

Единственно верный вывод, который напрашивается в данном случае: под датой исполнения товарообменной операции в Постановлении № 405 понимается не дата перехода права собственности на обмениваемые товары, а дата совершения хозяйственной операции (т.е. действия, повлекшего за собой изменение активов и (или) пассивов предприятия), осуществленной в рамках исполнения товарообменного договора. В подтверждение правильности сделанного нами вывода следует добавить: “дата совершения отгрузки товара” и “момент перехода права собственности” — понятия, которые не могут быть тождественными ни при каких обстоятельствах, хотя бы потому, что они охватывают различный временной интервал. В связи с этим предположение о том, что Постановление № 405 устанавливает иной момент перехода права собственности по сравнению со ст. 541 ГК РБ, просто некорректно.

Таким образом, при заключении товарообменных договоров момент перехода права собственности на обмениваемые товары может определяться сторонами:

- а) по общему правилу, предусмотренному ст. 541 ГК РБ;
- б) в ином порядке в соответствии со ст. 541 ГК РБ;
- в) по внешнеторговым товарообменным договорам, кроме того, на условиях, предусмотренных законодательством других стран, как это допускает ст. 1124 ГК РБ.

Сделанные выводы позволяют понять сущность алогизма, содержащегося в Положении Минфина и ГНК РБ № 7 7/63 по учету и налогообложению товарообменных операций. Напомним: Положение устанавливает, что при совершении товарообменных сделок используется метод определения выручки от реализации товаров по мере их отгрузки.

Предусмотренный Положением о бухгалтерском учете бартерных операций вариант определения выручки от реализации является свидетельством непонимания государственными органами, отвечающими за методологию бухгалтерского учета в нашей республике, прописной истины: бухгалтерский учет должен обеспечивать достоверное отражение хозяйственных операций, совершаемых предприятием, а, значит, метод отражения в учете выручки от реализации товаров должен напрямую зависеть от условий хозяйственных договоров, которые, в свою очередь, должны соответствовать действующему законодательству.

Реализация по своей сути есть смена права собственности. К сожалению, наше законодательство не дает определение этому термину, и этим оно невыгодно отличается от российского, в котором такое определение имеется. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации под реализацией товаров, работ, услуг понимается передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, — и на безвозмездной основе. Отсутствие определения термину “реализация” в законодательстве РБ часто приводит к абсурдным ситуациям, когда метод определения выручки от реализации, установленный учетной политикой предприятия, не соответствует условиям хозяйственных договоров этого предприятия в части перехода права собственности на реализуемые товары. Пример: дого-

вором предусмотрено, что право собственности на товар переходит с момента его передачи Продавцом Покупателю, а учетной политикой Продавца установлен метод определения выручки от реализации товаров по мере их оплаты. Применительно к бартерным операциям: законодательство, как мы убедились, предусматривает различные варианты перехода права собственности на обмениваемые товары, а Минфин диктует, что независимо от момента перехода права собственности на обмениваемые товары при отражении в учете бартерных операций используется метод определения выручки от реализации по отгрузке.

II. Одним из основополагающих понятий, используемых при отражении в бухгалтерском учете товарообменных операций, является понятие "учетной цены".

В соответствии с 405-м Постановлением учетная цена определяется:

— при обмене товара собственного производства как отпускная цена производителя товара, обеспечивающая ему возмещение экономически обоснованных затрат на производство товара, выплату налогов, неналоговых платежей и прибыли, рассчитанной из принятого товаропроизводителем планового уровня рентабельности, а при государственном регулировании цены — как отпускная цена в соответствии с действующим порядком регулирования ее уровня;

— при обмене иного товара — как цена приобретения, увеличенная на размер установленных законодательством надбавок (наценок).

Из данного определения следует, что величина учетной цены не находится в какой-либо зависимости от уровня контрактной цены на данный товар. Учетная цена может быть выше или ниже, контрактной цены, пересчитанной в белорусские рубли по курсу Национального банка на дату отгрузки товара на экспорт при совершении внешнеэкономической бартерной сделки. Такое определение учетной цены ставит размер выручки от реализации товаров по бартерным сделкам в зависимость от уровня профессионализма планового экономического отдела предприятия. Единственное ограничение: учетная цена должна обеспечивать производителю минимальную прибыль, а при обмене товаров несобственного производства учетная цена должна быть выше цены приобретения товаров.

В отличие от учетных контрактные цены служат лишь для определения эквивалентности товарообмена. Они могут выражаться в белорусских рублях (если сторонами сделки являются резиденты РБ и совершается обмен товарами, произведенными в РБ), а также в СКВ или российских рублях (в иных случаях). Контрактные цены указываются в товаросопроводительных документах (ТТН, счетах-фактурах, др.) и для отражения в бухгалтерском учете не применяются.

Принятие 405-го Постановления преследовало важную цель: достижение паритета цен на обмениваемые товары в рамках бартерных сделок, заключаемых субъектами хозяйствования РБ. Контроль за соблюдением паритета цен планировалось возложить на самих субъектов хозяйствования, обязав последних оформлять экономическое обоснование по каждой товарообменной сделке.

Для определения соответствия контрактных цен рыночным ценам субъекты хозяйствования, заключающие товарообменный договор, должны указывать в экономическом обосновании рыночные цены на экспортируемые (отпускаемые) товары, а также источники информации (с реквизитами), подтверждающие уровень этих цен. Предполагалось, что данная норма позволит устранить несбалансированность бартерных операций. Очевидно, что в наших условиях эти надежды были неоправданными. Учитывая, что Комитет цен при Минэкономике считает возможным в качестве источника информации об уровне рыночных цен использовать запросы фирм-покупателей (см. "НЭГ" № 15, 1998, стр. 4), нетрудно догадаться, что при желании можно обосновать любую контрактную цену, если, конечно, на реализуемый товар не установлены предельные цены. Таким образом, при отсутствии единых информационных источников об уровне рыночных цен, требование о необходимости документального подтверждения соответствия контрактных цен ценам, которые установились или складываются (!) на рынке (так все-таки экспорта или импорта, спроса или предложения?), носит чисто формальный характер.

Как уже отмечалось выше, учетная цена может существенно отличаться от контрактной цены на тот или иной товар. Данное обстоятельство позволяет говорить о бухгалтерском учете как о виртуальной науке: "условия контракта сами по себе, учет сам по себе". Между тем, различия, существующие между понятиями учетной и контрактной цены, в определенных ситуациях могут нанести ущерб государственным интересам. Рассмотрим пример. Предприятие "А" (резидент РБ) заключает бартерный договор с предприятием "Б" (резидент РФ). В соответствии с условиями договора предприятие "А" передает предприятию "Б" продукцию № 1 собственного производства в обмен на продукцию № 2, произведенную предприятием "Б". Контрактная стоимость обмениваемой продукции без НДС — 100 000 RUR, НДС — 20 000 RUR. Курс НБ РБ на дату

отгрузки — 1RUR = 35 руб. Учетная стоимость экспортируемой продукции (без НДС) — 7000 тыс. руб., НДС — 1400 тыс. руб. Предприятие “Б” по данной сделке исчислит НДС в соответствии с законодательством РФ от контрактной стоимости продукции (100 000 RUR), т. е. сумма НДС составит 20 000 RUR. Предприятие “А”, руководствуясь законодательством РБ, исходя из учетной стоимости экспортируемой продукции (7000 тыс. руб.) в состав налоговых вычетов включит НДС в сумме 1400 тыс. руб. (т. е. порядка 40 000 RUR). Таким образом, в случае превышения учетной стоимости экспортируемой продукции над контрактной вследствие различий, существующих в законодательстве РБ и РФ в части отражения в бухгалтерском учете бартерных операций, сумма НДС по товарам, полученным из Российской Федерации, принимаемая к вычету в Республике Беларусь, будет превышать сумму НДС, уплаченную по этим товарам в Российской Федерации.

Еще большую путаницу в использование понятий “учетной” и “контрактной цены” вносят иные правовые акты, косвенно влияющие на порядок отражения в учете товарообменных операций. Так, в соответствии с Указом Президента РБ от 07.03.2000 г. № 117 “О некоторых мерах по упорядочению посреднической деятельности” приобретение резидентами у нерезидентов товаров, произведенных на территории Республики Беларусь, осуществляется по ценам, не превышающим более чем на 5 процентов отпускную цену, установленную производителем соответствующего товара для потребления его на территории Республики Беларусь на день заключения договора реимпорта. При приобретении товара по цене выше установленной разница между ценой приобретения и ценой производителя товара с учетом 5-процентной надбавки относится резидентом Республики Беларусь на прибыль, остающуюся в его распоряжении. При проецировании данной нормы Указа № 117 на товарообменные операции возникает вопрос, с какой (учетной или контрактной) ценой реимпортируемого товара следует сравнивать цену, установленную производителем соответствующего товара на территории Республики Беларусь?

Вопросов можно задать множество, но проблема в том, что большинство из них, наверняка, останутся риторическими. Наши предложения, направленные на совершенствование методики учета товарообменных операций, сводятся к следующим основным положениям.

1. Отражение в бухгалтерском учете товарообменных операций должно осуществляться исходя из контрактной стоимости обмениваемых товаров.

2. Контрактные цены на обмениваемые товары должны формироваться исходя из сложившейся рыночной конъюнктуры при соблюдении общего порядка формирования и регулирования цен (Законодательством могут быть установлены особенности регулирования цен на отдельные виды товаров, реализуемые в рамках осуществления бартерных операций).

3. При совершении внешнеэкономических товарообменных операций отражение в бухгалтерском учете выручки от реализации должно осуществляться исходя из контрактной стоимости экспортируемых товаров, пересчитанной по курсу НБ РБ на дату таможенного оформления экспорта (дату отгрузки), а при предварительном поступлении импортируемых товаров — исходя из их контрактной стоимости, пересчитанной по курсу НБ РБ на дату таможенного оформления импорта (дату поступления товаров). Такой вариант оценки выручки от реализации будет в максимальной степени соответствовать международному стандарту учета № 18 “Выручка” (январь 1975 г.): “при бартере... доходы оцениваются по справедливой рыночной стоимости полученных товаров или услуг, а при невозможности оценить их стоимость — по справедливой рыночной стоимости предоставленных товаров или услуг”.

4. Метод определения выручки от реализации при совершении товарообменных операций (кстати, не только по товарообменным операциям) должен зависеть от момента перехода права собственности на обмениваемые товары, установленного договором, с учетом требований законодательства страны, взятого сторонами за основу при заключении договора.

5. Считаем неправильным возврат к методу учета внешнеэкономических бартерных операций “с курсовыми разницами”, предусмотренный пресловутым письмом Минфина № 64 (или учет данных операций в соответствии с Декретом Президента РБ от 30.06.99 г. № 15), поскольку при совершении внешнеэкономических бартерных сделок, предусматривающих эквивалентный обмен товарами, денежные обязательства у сторон не возникают. В связи с этим проведение переоценки задолженности (дебиторской или кредиторской), возникающей при совершении внешнеэкономических товарообменных операций в связи с изменением курса НБ РБ, на наш взгляд, бессмысленно.

В заключение приведем пример отражения в бухгалтерском учете внешнеэкономических товарообменных операций с учетом наших предложений.

*Исходные данные:*

Заключен товарообменный договор с резидентом Российской Федерации (товаропроизводителем). Контрактная стоимость обмениваемых товаров (без учета НДС) — 100 000 RUR. НДС — 20 000 RUR. Фактическая себестоимость экспортируемой продукции — 3000 тыс. руб. Импорт предваряет экспорт. Курс НБ РБ на дату поступления товаров — 1RUR = 35 руб. Договором предусмотрено, что право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

Таблица

**Учет внешнеэкономических товарообменных операций\***

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Поступил товар по товарообменной операции (стоимость товара без учета НДС =100 000 RUR • 35 руб.=3500 тыс. руб., НДС=20000 RUR • 35 руб.=700 тыс. руб., итого стоимость товара с учетом НДС — 4200 т.руб.)	002		4200
	Отгружена продукция по товарообменной операции:			
2	Отражена в учете выручка от реализации продукции (120000 RUR • 35 руб.=4200 руб.)	62	46	4200
3	Исчислен НДС по реализации продукции (3500 тыс. руб. • 20%/100%=700 тыс. руб.)	46	68	700
4	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	46	40	3000
5	Списывается с забалансового счета товар, перешедший в собственность белорусского субъекта хозяйствования		002	4200
6	Оприходован товар, числившийся ранее на забалансовом счете 002	41	60	3500
7	Отражен в учете НДС по оприходованному и оплаченному товару	18/22	60	700
8	Закрытие товарообменной операции	60	62	4200
9	Отчисления в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции ((4200—700) тыс. руб. • 1,5%/100% = 53 тыс. руб.)	46	68	53
10	Отчисления в местные целевые бюджетные жилищно-инвестиционные фонды ((4200—700—53) тыс. руб. • 0,75%/100%=26 тыс. руб.)	46	68	26
11	Отчисления в местные целевые бюджетные фонды стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия и целевых сборов ((4200—700—53—26) тыс. руб. • 2,5%/100%=86 тыс. руб.)	46	68	86
12	Отчисления в дорожный фонд ((4200—700—53—26—86) тыс. руб. • 1%/100%=33 тыс. руб.)	46	68	33
13	Определен финансовый результат от товарообменной операции (4200—700—53—26—86—33—3000=302 тыс. руб.)	46	80	302

Безусловно, отдельные выводы, сделанные нами в данной статье могут показаться спорными. Очевидно одно: существующий порядок отражения в бухгалтерском учете бартерных операций требует доработки и совершенствования. Мы предлагаем всем, кому интересна данная тема, присоединиться к ее обсуждению на страницах журнала.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь. Принят Палатой представителей РБ 28.10.98 г.
2. Постановление Совета Министров РБ от 24.03.99 г. № 405 "О вопросах ценообразования при проведении товарообменных операций".
3. Приказ ГНК от 06.04.99 г. № 63 и Министерства финансов РБ от 05.04.99 г. № 77 "Об утверждении Положения о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций".
4. Указ Президента РБ от 04.01.2000 г. № 7 "О совершенствовании порядка проведения и контроля внешне-торговых операций".

\* Налоги рассчитаны с учетом налогового законодательства по состоянию на 01.11.00г. Ставки местных налогов, действующие по г. Минску.

5. Указ Президента РБ от 07.03.2000 г. № 117 "О некоторых мерах по упорядочению посреднической деятельности".

6. "Внешняя торговля Республики Беларусь в январе-августе 2000 г.". Бюллетень Министерства статистики и анализа РБ, 2000.

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПЕРЕРАБОТКИ ПЛОДООВОЩНОЙ ПРОДУКЦИИ НА ЗАГОТОВИТЕЛЬНО-ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

*А. Н. Трофимова, ГКИ*

В хозяйственной деятельности коопзаготпромов потребительской кооперации республики включающей закупку сельскохозяйственных продуктов, их переработку и реализацию, важное место занимает промышленная и простейшая переработка плодоовощной продукции. Последняя в отличие от промышленной включает в себя квашение капусты, соление огурцов, помидор, моркови, мочение яблок и др. операции, направленные на более полное удовлетворение населения продукцией, которая по содержанию питательных веществ и витаминов более ценная, чем консервированная, а иногда она и незаменима. Необходимость простейшей переработки вызвана сезонным характером заготовки и переработки, т. к. большинство плодоовощей являются скоропортящимися, малотранспортабельными и выращиваются не во всех районах республики. Продукция такой переработки может храниться длительное время и перевозиться на большие расстояния. Кроме того, развивая простейшую переработку, коопзаготпромы вносят весомый вклад в формирование дополнительных товарных ресурсов, улучшая снабжение населения различными видами плодоовощей, способствуют рациональному использованию местного сырья и трудовых ресурсов, участвуют в производстве конечного продукта агропромышленного комплекса.

Главными направлениями повышения экономической эффективности простейшей переработки плодоовощей являются: увеличение объемов, расширение ассортимента и повышение качества плодоовощной продукции; совершенствование материально-технической базы ее основного звена — квасильно-засолочных пунктов; повышение производительности труда; а также совершенствование основных функций управления — учета, анализа и планирования.

В настоящее время отсутствуют конкретные методические указания по учету, анализу и планированию простейшей переработки плодоовощей, осуществляемой заготовительно-перерабатывающими предприятиями потребительской кооперации. Методические рекомендации по нормированию, планированию, калькулированию и учету затрат на производство продукции, выпускаемой предприятиями кооперативной промышленности, утвержденные постановлением Правления Белкоопсоюза № 224 от 30 ноября 1999 г. и введенные в действие с 1 января 2000 г. не отражают специфики учетно-аналитической работы этой переработки. Как показало исследование, в различных коопзаготпромах затраты по простейшей переработке учитываются по-разному. В частности, не всегда все расходы по переработке относятся на себестоимость готовой продукции, нет единой номенклатуры статей калькуляции себестоимости готовой продукции и их характеристики. Так, во многих коопзаготпромах отпуск сырья в переработку производится по заниженным отпускным ценам. Поэтому, разница между учетной (закупочной) и отпускной ценой продукции не покрывает все расходы по заготовкам и необоснованно занижает себестоимость готовой продукции, не всегда на результаты этой отрасли относят расходы на содержание аппарата управления коопзаготпромов и т. п. Все это затрудняет определение действительной себестоимости готовой продукции и рентабельности простейшей переработки плодоовощей и подчас приводит к утверждению экономически необоснованных, часто заниженных отпускных цен на готовую продукцию, от которых в значительной мере зависит эффективность переработки и заготовительной деятельности в целом.

Для определения действительной и плановой себестоимости готовой продукции простейшей переработки плодоовощей в заготовительных организациях следует, прежде всего, установить единую экономическую обоснованную номенклатуру статей затрат, четко определить их содержание. Как показали наши исследования, учет затрат по переработке и реализации плодоовощей в коопзаготпромах потребительской кооперации целесообразно осуществлять по следующим статьям: 1) основное сырье; 2) вспомогательные материалы; 3) транспортно-заготовительные расходы; 4) топливо, вода и энергия на технологические цели; 5) расходы на оплату труда производственных рабочих; 6) отчисления на социальные нужды; 7) общепроизводственные расходы; 8) общехозяйственные расходы; 9) потери от брака; 10) прочие производственные расходы, включая