

Отражение в учете финансовых результатов по предложенной методике представлено в таблице 2.

Таблица 2

Схема выявления финансовых результатов в учете по видам деятельности					
Счета учета расходов		Счет учета финансовых результатов 80 «Прибыли и убытки»		Счета учета доходов	
Расходы от реализации и себестоимость реализованных товаров		80-1 Финансовый результат от реализации товаров		Доход от реализации товаров	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Операционные расходы		80-2 Финансовый результат от операционных операций		Операционные доходы	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Внереализационные расходы		80-3 Финансовый результат от внереализационных операций		Внереализационные доходы	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дымова И. А. Международные стандарты бухгалтерского учета.– М.: Главбух, 2000.– 156 с.
2. Михалкевич А. П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран: Учебное пособие.– Мн.: ООО Мисанта, 1998.– 109 с.
3. План счетов бухгалтерского учета.– Мн.: «Информпресс», 1999.– 156 с.
4. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-методическое пособие под ред. профессора Л. И. Кравченко.– Мн.: ФУАинформ, 2001.– 648 с.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ПРОИЗВОДСТВУ ТОВАРОВ
ИЗ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ

О. Бурдюк, БГЭУ

Давальческое сырье – это товары, которые одно предприятие передает для переработки другому предприятию. При этом переработчик не оплачивает полученные товары, а только выполняет соответствующие работы.

В отношении договора по производству товаров из давальческого сырья применяются положения 37 главы Гражданского кодекса Республики Беларусь (ГК РБ). В соответствии со статьей 656 ГК РБ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (уплатить цену работы).

Следовательно, взаимоотношения сторон при осуществлении операций по передаче и переработке давальческого сырья характеризуются следующими условиями:

- заказчик, поставляя сырье для последующей переработки, остается собственником как сырья, так и изготовленной продукции;
- подрядчик не оплачивает полученное сырье и материалы, а лишь осуществляет переработку;
- за выполненную работу заказчик выплачивает соответствующую сумму вознаграждения.

Из-за отсутствия в законодательстве четкого понятия *реализации товаров (работ, услуг)* возникают вопросы по отражению операций по передаче сырья заказчиком подрядчику в бухгалтерском учете.

Данная проблема усугубляется еще и тем, что в настоящее время отсутствует также **понятие реализации в целях налогообложения**. Поэтому от решения данного вопроса зависит необходимость уплаты от указанных операций налогов, исчисляемых от выручки, так как выручка 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 и отчисления средств пользователями автомобильных дорог; и налога с продаж автомобильного топлива.

В результате различными органами государственного управления принимаются нормативные правовые акты, которые в отношении отдельных операций по передаче товаров устанавливают необходимость их отражения по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Одним из таких документов является приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 декабря 1999 г. № 316 «Об утверждении Рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий». Пунктом 4.5.1 Рекомендаций установлено следующее:

«Сельскохозяйственная продукция собственного производства и животные, отправленные в переработку списываются в затраты промышленных производств по фактической себестоимости их выращивания. Однако, если на собственную продукцию и животных, а также и поступивших со стороны, выписаны приемные квитанции и они зачислены в выполнение договоров по заготовке сельскохозяйственной продукции, то их списывают в затраты промышленных производств по закупочным ценам с учетом качества. В этом случае сельскохозяйственную продукцию и животных, отправленных в переработку, списывают по их фактической себестоимости в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Одновременно ее отражают по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленные производства» и кредиту счета 46 в оценке по закупочным ценам.»

Т.е., документом устанавливается положение, в соответствии с которым стоимость товаров, передаваемых в переработку является реализацией.

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 реализации этих ценностей (работ, услуг).

Попробуем проанализировать действующее законодательство Республики Беларусь по данному вопросу и раскрыть порядок отражения в бухгалтерском учете указанных операций в Российской Федерации и в международной практике.

В 2000 году определение выручки производилось в соответствии с приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 «О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц» и постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 июля 2000 г. № 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 Министерства финансов Республики Беларусь от 17 декабря 2001 г. № 121 «О внесении изменений и дополнений в приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23» указанные положения были исключены.

И, поэтому, в настоящее время единственным документом, который регулирует вопросы отражения в бухгалтерском учете операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Беларусь, является Инструкция по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В соответствии с Инструкцией по отражению операций по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» реализация товаров (работ, услуг) производится по мере предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов **за отгруженную продукцию**, выполненные работы и оказанные услуги.

Отражение стоимости передаваемых заказчиком подрядчику товаров по счету 46 должно производиться на основании договора, в частности договора купли-продажи. Например, стоимость выполненных подрядчиком работ оплачивается заказчиком путем продажи подрядчику сырья, либо произведенной подрядчиком продукцией.

Для этого между заказчиком и подрядчиком должен быть дополнительно заключен договор купли – продажи, либо заключен смешанный договор. В соответствии со статьей 391 ГК РФ стороны могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законодательством (смешанный договор). К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора.

Поэтому при отсутствии между заказчиком и подрядчиком договора купли-продажи, либо смешанного договора, включающего в себя положения договора купли-продажи, отсутствуют основания для отражения передаваемых заказчиком товаров по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Другим, но косвенным доказательством данного утверждения является Инструкция по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий. В соответствии с Инструкцией по отражению операций по счету 10 «Материалы» на субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону и в последующем включаемых в себестоимость полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним предприятиям, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки. Кроме этого, в соответствии с Инструкцией по отражению операций по счету 41 товары, переданные для переработки другим предприятиям, не списываются со счета 41 «Товары», а учитываются обособленно.

Согласно международным принципам организации бухгалтерского учета, доход, полученный от реализации продукции, признается в том периоде, когда она **передана покупателям**. В соответствии с пунктом 14 Международного стандарта финансовой отчетности МФСО 18 «Выручка» (редакция 1993 г.) 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; и 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 г. № 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. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется 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 лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу,

а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — 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 для переработки без договора купли-продажи не может быть признана в качестве выручки.

Исходя из изложенного, считаем, что в соответствии с действующим законодательством передача товаров для переработки не влечет у заказчика признания выручки в целях бухгалтерского учета и налогообложения. Изложенный выше анализ действующего законодательства Республики Беларусь проводить было бы не нужно, если 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 г. № 32н, мог бы быть принят за основу при разработке аналогичного нормативного правового акта Республики Беларусь.

Исходя из вышеизложенного, считаем необходимым:

1. В целях исключения случаев принятия противоречащих друг другу нормативных правовых актов законодательно определить понятие реализации в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

2. Утвердить порядок отражения в бухгалтерском учете операций по производству товаров из давальческого сырья (материалов).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации.

3. Гражданский кодекс Республики Беларусь.

4. Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 «О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц» (с изменениями и дополнениями).

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56.

6. Приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 декабря 1999 г. № 316 «Об утверждении Рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий».

7. Учет операций по договору на переработку давальческого сырья/ Бухгалтерский учет.— 2001.— № 16.— С. 26—30.

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА, СТОИМОСТЬ КОТОРОГО ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

С. Г. Циркина, БГЭУ

Высокая степень изношенности основных средств [2, с. 8] вызывает необходимость скорейшего технического перевооружения многих отечественных предприятий новым современным оборудованием, в результате чего в последние годы в стране объем поставок импортной техники увеличился. В сложившихся условиях значимость объективной оценки имущества, полученного по импорту, возрастает.

При приобретении амортизируемого имущества, стоимость которого выражена в иностранной валюте, формирование первоначальной стоимости регламентируется Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [6], Декретом Президента «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств