

6. Бухгалтерский учет в организациях./ Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 752 с.
7. Ковалев В.В. Аренда: Право, учет, анализ, налогообложение. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 272 с.
8. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования/ Под ред. С.А. Николаевой. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Аналитика - Пресс, 2001. – 672 с.

УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ ТОВАРООБМЕННЫХ (БАРТЕРНЫХ) ОПЕРАЦИЙ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВЕЙШИХ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ

Т.Л. Кравченко, М. А. Кравченко, канд. экон. наук, доценты БГЭУ

Товарообменными операциями являются операции, осуществляемые в рамках исполнения договоров, в том числе внешнеэкономических, предусматривающих обмен товаров и другого имущества (за исключением работ, услуг) на эквивалентное по стоимости количество другого товара, и иные операции, предусматривающие полный или частичный расчет в товарной форме. Условием эквивалентности товарообменной операции является обмен товарами по ценам, в основе которых лежат цены, что установились или складываются на данный товар на рынке экспорта (импорта) на момент заключения либо проведения внешнеторговых операций с учетом базисных условий поставки.

Порядок проведения и учет товарообменных (бартерных) операций регулируется Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24 марта 1999 года "О вопросах ценообразования при проведении товарообменных операций"; Постановлением Совета Министров РБ от 30 июня 1999 года "О совершенствовании нетарифного регулирования внешней торговли в Республике Беларусь"; "Положением о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций", утвержденным приказами Министерства финансов Беларуси от 5 апреля 1999 года и Государственного налогового комитета страны от 6 апреля 1999 года; "Методическими рекомендациями по проведению товарообменных операций" от 29 октября 1999 года; Указом Президента Республики Беларусь от 4 января 2000 года "О совершенствовании порядка проведения и контроля внешнеторговых операций"; Постановлением Министерства финансов и Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 6 июля 2000 г. № 75/66 "О внесении изменений и дополнений в положение о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций", другими нормативно-правовыми документами.

Бартерные сделки позволяют без использования валютных денежных средств осуществлять прямой обмен товарами во внешней торговле. Главной причиной применения бартерных сделок (товарообменных операций) являются валютные проблемы (нехватка свободно конвертируемой валюты; неустойчивость национальной валюты и т.п.).

Поставка товаров по бартеру осуществляется согласно контракта. К нему должен быть представлен расчет экономического обоснования сделки, который включает:

- цены, складывающиеся на рынке на данные товары с учетом требований законодательства (по внешнеэкономической деятельности — в свободно конвертируемой валюте, в Республике Беларусь — в белорусских рублях);
- расчет количества товаров, обеспечивающих эквивалентный обмен;
- стоимость отпускаемых (экспортируемых) товаров в учетных ценах;
- определение цен получаемых (импортируемых) товаров.

Не требуется составления экономического обоснования сделки при проведении расчетов за энергоресурсы (как внутри Республики Беларусь, так и за ее пределами) и при обмене между резидентами товарами отечественного производства.

Учетная цена устанавливается в белорусских рублях и должна обеспечивать безубыточность товарообменной операции. При обмене товарами собственного производства учетной ценой является отпускная цена производителя товара, которая должна возмещать экономически обоснованные затраты на производство товара, уплату налогов и неналоговых платежей и обеспечивать прибыль, рассчитанную из планового уровня рентабельности; при обмене иных товаров — цена их приобретения. Если цена на определенный вид товара регулируется государством, то отпускная цена устанавливается в соответствии с действующим порядком регулирования ее уровня.

При несоблюдении эквивалентного обмена на предприятие налагается штраф в размере до 10% от стоимости реализованных товаров и других ценностей по товарообменной операции.

Срок выполнения внешнеторговых товарообменных операций не должен превышать 120 дней со дня заключения сделки или оговоренного при заключении сделки срока (даты) начала выполнения обязательств по товарообменной операции.

Субъекты хозяйствования Республики Беларусь должны обеспечивать поступление товаров по импорту при проведении товарообменных операций не позднее 60 дней с даты выполнения экспортной части данной операции. В случае если предусмотренный внешнеторговым договором срок поступления товаров превышает срок, установленный законодательством, субъекты хозяйствования обязаны до регистрации в таможенных органах паспорта сделки получить разрешение Министерства торговли на продление срока проведения внешнеторговой операции. За несанкционированное превышение срока получения товара в счет товарообменной операции налагается штраф в размере до 2% стоимости не полученных в установленный срок товаров за каждый день просрочки, но не более стоимости недополученного товара.

При проведении товарообменных операций при экспорте товаров с территории Республики Беларусь допускается без ограничений встречная поставка социально значимых товаров, перечень которых утверждается Кабинетом Министров Республики Беларусь, а также сырья, материалов, оборудования, запасных частей, необходимых для обеспечения собственных производственных нужд. Встречная поставка товаров не должна превышать 25% от суммы сделки. При несоблюдении указанных выше условий на проведение товарообменной операции предприятию необходимо предварительно получить разрешение (лицензию). Кроме того, по каждому внешнеторговому контракту, предусматривающему экспорт (импорт) товаров, стоимость которых превышает 1500 евро, экспортер (импортер) обязан до начала исполнения договора зарегистрировать паспорт сделки в соответствующем таможенном органе в установленном порядке.

Датой исполнения товарообменной операции является дата совершения каждой отгрузки товара, оформленной отдельным товаросопроводительным документом, либо дата выполнения каждого этапа выполненных работ, оформленная актом сдачи-приемки. Реализация товаров по бартерным сделкам отражается в бухгалтерском учете по моменту их отгрузки независимо от принятой на предприятии учетной политики. Основанием для записей в бухгалтерском учете являются документы, удостоверяющие отгрузку и поступление товаров, коммерческие счета с пометкой "без оплаты", а также документы на оплату расходов, связанных с проведением товарообменных операций.

При совершении внешнеторговых товарообменных сделок по отгрузке товаров в сопроводительных документах (товарно-транспортных накладных, счетах-фактурах и др.) их стоимость указывается в иностранной валюте, но для отражения этих операций в бухгалтерском учете она не используется. Курс валют, устанавливаемый Национальным банком Республики Беларусь, при товарообменных операциях не применяется. При получении товаров по товарообменным операциям бухгалтер в сопроводительных документах (товарно-транспортных накладных, счетах-фактурах и др.) указывает стоимость товара в белорусских рублях по учетным ценам, по которым и приносятся поступившие товарно-материальные ценности (без налога на добавленную стоимость).

Формирование отпускных цен на импортные товары, поступившие в счет товарообменной операции, производится исходя из их учетной цены, таможенных платежей, расходов по выпуску товаров для свободного обращения и оптовой надбавки до 20% независимо от числа посредников, участвующих в реализации этого товара. Поэтому в дальнейшем при продаже товаров, полученных по бартеру, в сопроводительных документах указывают установленную отпускную цену с выделением размера взимаемой надбавки.

НДС на товары, поступившие в счет товарообменной операции, учитывается отдельно на счете 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)". При проведении товарообменной операции с нерезидентом Республики Беларусь налог на добавленную стоимость по импортируемым товарам взамен за отгруженные товары рассчитывается по удельному весу суммы НДС в общей стоимости получаемых товаров, включая налог на добавленную стоимость. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая зачёту, записывается в книгу покупок и участвует в зачетном методе в общеустановленном порядке.

По мере отгрузки товаров и другого имущества в счет товарообменной операции в бухгалтерском учете отражается их реализация по дебету счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счетов учета реализации (90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы") — на учетную стоимость отгруженных товарно-материальных и других ценностей согласно бартерного контракта. Одновременно в дебет счетов учета реализации списывается фактическая себестоимость отгруженных товаров и другого имущества в корреспонденции с кредитом счетов 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 10 "Материалы", 01 "Основные средства и др. Коммерческие расходы (издержки обращения) по экспортной части товарообменной операции списываются в дебет счета 44 "Расходы на реализацию". Финансовый результат по экспортной части бартерной операции списывается со счета 90 "Реализация", субсчета 9 "Прибыль/убыток от реализации" в кредит или дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

При получении товаров по товарообменным сделкам на сопроводительных документах (товарно-транспортных накладных, счетах-фактурах и др.) делается отметка получателя о стоимости поступивших товаров (по учетным ценам) с выделением суммы налога на добавленную стоимость.

Поступившие в счет товарообменной операции импортные товарно-материальные и другие ценности приходуются по учетным ценам без НДС по дебету счетов 41 "Товары", 10 "Материалы", 07 "Оборудование к установке" и др. и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Входной налог на добавленную стоимость по поступившим по бартеру товарно-материальным и другим ценностям отражается в учете по дебету счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При уплате НДС в бюджет при таможенном оформлении поступивших по бартеру импортных товаров в учете делают следующие записи:

- начисление НДС: дебет счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" и кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС";

- оплата НДС: дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС" и кредит счетов 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета" и др.

Налог на добавленную стоимость, учтенный при поступлении товарно-материальных ценностей в счет товарообменной операции, засчитывается (вычитается) при расчете НДС, подлежащего уплате по реализованным товарам и другому имуществу. В бухгалтерском учете указанная операция отражается по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам".

Накладные расходы по импортной части бартерного контракта учитываются аналогично, как и при импортных операциях.

Взаимный зачет задолженности по товарообменной операции отражается по дебету счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на учетную стоимость поступивших по бартеру товарно-материальных и других ценностей).

В случае, если заключен денежный (экспортный) контракт, но меняются его условия, предусматривающие осуществление расчетов за отгруженные товары в товарной форме и моментом реализации на предприятии считается оплата отгруженных товаров, то в бухгалтерском учете эта операция отразится следующим образом: дебет счета 45 "Товары отгруженные" и кредит счетов 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 10 "Материалы", 07 "Оборудование к установке" и др. (на фактическую себестоимость отгруженных товаров, продукции и других ценностей при их поставке по экспортному контракту, предполагающему расчет в денежной форме).

При изменении условий контракта, предусматривающих оплату за отгруженные товары в товарной форме (по бартеру) на учетную стоимость ранее отгруженных товаров в бухгалтерском учете делаются следующие записи: дебет счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредит счетов учета реализации (90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы"). Одновременно приходуются поступившие импортные товарно-материальные и другие ценности по дебету счетов их учета (41 "Товары", 10 "Материалы", 07 "Оборудование к установке" и др.) и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на учетную стоимость поступивших товаров и другого имущества без налога на добавленную стоимость). На сумму входного НДС по поступившим ценностям дебетуется счет 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" и кредитуются счета учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"). Кроме того, списывается на реализацию фактическая себестоимость товарно-материальных и других ценностей с кредита счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы". Одновременно начисляются налоги от реализации товаров и других ценностей по бартерной операции и определяется финансовый результат.

Если согласно бартерного контракта предусмотрена предварительная поставка товарно-материальных ценностей, то их оприходование производится по учетным ценам без НДС (по дебету счетов 41 "Товары", 10 "Материалы", 07 "Оборудование к установке" и др. и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"). Входной налог на добавленную стоимость по поступившим по бартеру товарно-материальным и другим ценностям отражается в учете по дебету счета 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" и кредиту счетов учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами").

При отгрузке товарно-материальных ценностей по бартеру на их учетную стоимость производится зачет задолженности по дебету счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами" и кредиту счетов учета реализации товарно-материальных и других ценностей (90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы"). Одновременно списывается фактическая себестоимость отгруженных товаров, продукции и другого имущества в дебет счетов 90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы" с кредита счетов 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 10 "Материалы", 07 "Оборудование к установке" и др.

Начисление и учет налогов, определение и отражение в учете финансовых результатов от реализации товарно-материальных и других ценностей по товарообменным операциям производятся по приведенным выше методикам.

Синтетический учет внешнеэкономических товарообменных операций показан в таблице 1.

Таблица 1

**Корреспонденция счетов бухгалтерского учета внешнеэкономических
товарообменных (бартерных) операций**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Отражение в учете товарообменных (бартерных) операций с последующей оплатой		
Отражение в учете реализации товаров и других ценностей по мере их отгрузки в счет товарообменной операции по отпускным (учетным) ценам	62, 76	90, 91
Списание стоимости реализованных товарно-материальных ценностей по товарообменным операциям	90, 91	41, 43, 10 и др.
Начисление коммерческих расходов (издержек обращения) по экспортной части товарообменной операции	44	60, 76, 68 и др.
Списание на счета учета реализации коммерческих расходов (издержек обращения)	90	44
Начисление налогов, уплачиваемых от реализации товаров и другого имущества по бартерным сделкам	90, 91	68
Отражение в учете финансового результата от реализации товарно-материальных и других ценностей по товарообменным операциям:		
а) прибыли	90/9, 91/9	99
б) убытка	99	90/9, 91/9
Поступление импортных товарно-материальных и других ценностей в счет товарообменной операции:		
а) на учетную стоимость без НДС	41, 10, 07 и др.	60, 76
б) на сумму входного НДС	18	60, 76
Взаимный зачет задолженности по товарообменной операции (на учетную стоимость товарно-материальных и других ценностей, включая НДС)	60, 76	62,76
Зачет входного НДС, уплаченного по импортной части бартерного контракта	68	18
Отражение в учете товарообменных (бартерных) операций с предварительной оплатой (поставкой товаров)		
Поступление импортных товарно-материальных и других ценностей в счет товарообменной операции:		
а) на учетную стоимость без НДС	41, 10, 07, 08	60, 76
б) на сумму входного НДС, уплаченного поставщику или при таможенном оформлении	18	60, 76
Отражение в учете реализации товарно-материальных и других ценностей по мере их отгрузки в счет товарообменной операции на отпускную (учетную) стоимость, включая НДС	60, 76	90, 91
Списание на счета учета реализации фактической себестоимости продукции, товаров и других ценностей, реализованных по бартерной сделке	90, 91	41, 43, 10, 01, 07 и др.
Начисление коммерческих расходов (издержек обращения) по товарообменным операциям	44	60, 76, 68
Списание на счета учета реализации коммерческих расходов (издержек обращения)	90,91	44
Начисление налогов, уплачиваемых от реализации товаров и другого имущества по товарообменным (бартерным) операциям (НДС и др.)	90, 91	68
Зачет входного НДС, уплаченного по импортной части бартерного контракта	68	18
Отражение в учете финансового результата от реализации товарно-материальных и других ценностей по товарообменным операциям:		
а) прибыли	90/9, 91/9	99
б) убытка	99	90/9, 91/9
Отражение в учете экспортных операций в случаях изменения условий контракта, когда денежный расчет заменен товарным, и моментом реализации согласно контракта считается оплата отгруженных товаров и других ценностей		

Окончание таблицы 1

1	2	3
Отражение в учете поставки товарно-материальных и других ценностей по экспортному контракту, предполагающему расчеты в денежной форме (на фактическую себестоимость отгруженной продукции, товаров и другого имущества)	45	43, 41, 10 и др.
Отражение в учете операций при изменении условий контракта и поступлении товаров и другого имущества в счет оплаты за ранее отгруженные товарно-материальные и другие ценности:		
а) на отпускную (учетную) их стоимость, включая НДС	60, 76	90, 91
б) на начисленные НДС и другие налоги, уплачиваемые от реализации товаров и другого имущества по товарообменным (бартерным) операциям	90, 91	68
в) оприходование товарно-материальных и других ценностей в счет оплаты за ранее отгруженные товары (по учетной стоимости без НДС)	41, 10, 07, 08	60, 76
г) на входной НДС по поступившим товарно-материальным и другим ценностям	18	60, 76
Списание на счета учета реализации фактической себестоимости отгруженных товарно-материальных и других ценностей	90, 91	45
Отражение в учете финансового результата от реализации товаров и другого имущества по бартеру:		
а) прибыли	90/9, 91/9	99
б) убытка	99	90/9, 91/9

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие. Под ред. Л.И.Кравченко. – Мн.: ООО "ФУАинформ", 2001.
3. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. Под ред. П.С.Безруких. – 4-е изд., перераб и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие. Под ред. М.И.Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практическое пособие. – Мн.: ООО "ФУАинформ". – 2004.
6. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2001.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫХ ПРОЦЕДУР НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

О. П. Алешкевич, БГЭУ

Калькулирование как процесс исчисления себестоимости продукции в производственном учете представляет собой инструмент управления производством, экономического обоснования цен, нормативных, прогнозных и проектных предложений. Он представляет собой соизмерение затрат с определенной совокупностью объектов калькулирования. Принадлежность затрат к объектам калькуляции обусловлена их непосредственной зависимостью от вида продукции и характера производства. Наиболее сложной в методическом отношении задачей калькулирования является выбор и обоснование баз распределения фактических затрат по различным производствам и видам продукции. Распределение затрат между видами готовой продукции обусловлено их экономическим содержанием, закономерностями формирования и группировки.

Калькулирование себестоимости продукции связано с распределением затрат, которое означает определенную условность в отнесении их на объекты калькулирования. Поэтому практически невозможно достигнуть абсолютной точности исчисления себестоимости единицы продукции. Вместе с тем каждое производственное предприятие должно стремиться к предельной точности расчета себестоимости, так как целью калькуляции является определение размера издержек производства в цене продукции и степени их возмещения в процессе реализации. Объектами калькулирования выступают виды производимой продукции, реализация которых является целью предпринимательской деятельности. Объекты калькулирования представляют собой носителей затрат, обусловленных соответствующей технологией производства. Затраты должны быть сгруппированы в разрезе конкретных видов калькулируемой продукции прямым отнесением или в порядке косвенного их распределения.

Одним из важных условий достоверного калькулирования является обоснованный выбор объектов калькулирования, которые определяются технологией производства. На предприятиях деревообрабатывающей промышленности такими объектами выступают кубометры (м³) — фанера клеенная, древесностружечные плиты, пиломатериалы, лесоматериалы круглые; метры квадратные (м²) — шпон строганный, древесно-волокнистые плиты, мебельный щит, плита столярная, отдельное изделие, изделие-комплект и т.д. Объекты калькулирования не следует отождествлять с номенклатурой производимой продукции. Так, объектом