курсовая

Тема: "Расчеты по договору мены"

СОДЕРЖАНИЕ

|  |  |
| --- | --- |
| Введение……………………………………………………………............... | 3 |
| **Глава 1. Бухгалтерский учет расчетов по договору мены……………………………………………………………………………** | 5 |
| 1.1. Нормативно-правовое регулирование расчетов по договору мены…….. | 5 |
| 1.2. Определение стоимости имущества, полученного по договору мены…. | 7 |
| **Глава 2. Учет расчетов по договору мены на примере ООО «Компис»………………………………………………………………** | 10 |
| 2.1. Учет расчетов по договору мены при взаимозачета…………………… | 10 |
| 2.2. Отражение расчетов по договору мены в обмен на собственную продукцию………………………………………………………………………. | 14 |
| **Глава 3. Преимущества и недостатки расчетов по договору мены……………………………………………………………** | 18 |
| **Заключение……………………………………………..............................** | **23** |
| **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК………………………………………** | **25** |
| **приложение………………………………………………………………..** | **27** |

**Введение**

В своей хозяйственной деятельности организации сталкиваются с недостатком свободных денежных средств, необходимых для расчета за поставленные товары (работы, услуги). Если ранее это было связано с "детским возрастом" нашей рыночной экономики (несовершенством банковской системы, инфляцией и др.), то сейчас на первый план выходят другие причины. Так, в настоящее время недостаток свободных денежных средств, в частности, может быть вызван значительной дебиторской задолженностью. Этому способствует недостаточная проверка организациями своих контрагентов на платежеспособность. Не секрет, что под влиянием известности поставщика или покупателя возникает необоснованная уверенность в их надежности. Практически отсутствует контроль за соответствием стоимости чистых активов величине уставного капитала, что может привести к неожиданному банкротству контрагентов-дебиторов. В результате у ранее платежеспособной организации может возникнуть временный недостаток денежных средств.

Актуальность состоит в том, что дефицит денежных средств в экономике и неплатежеспособность многих предприятий сделали вопросы расчетов по договору мены актуальными. В 1994-1996 гг. подобные неденежные отношения стимулировались государством, эмитировавшим так называемые «налоговые освобождения». В условиях высокой инфляции «налоговые освобождения» снижали объем денежной массы и служили антиинфляционной мерой. Но и в современных условиях, необходимость в использовании расчетов по договору мены не отпала, так всегда может возникнут ситуация, когда денежных средств у предприятия окажется недостаточно для совершения необходимых покупок. Таким образом, расчеты по договору мены или бартер сегодня нельзя рассматривать как скоротечные экономические явления, а практику по их применению канувшей в лету. Напротив, они могут быть предметом профессионального анализа, как в аспекте макроэкономических процессов, так и в аспекте техники их осуществления.

Цель проводимого исследования состоит в изучении учета расчетов по договору мены.

Для реализации определённой цели, выделяют следующие задачи исследования:

* осветить нормативно-правовое регулирование расчетов по договору мены;
* дать определение стоимости имущества, полученного по договору мены;

|  |
| --- |
| * изучить учет расчетов по договору мены и при взаимозачетах; * показать отражение расчетов по договору мены в обмен на собственную продукцию; |

* исследовать преимущества и недостатки учета расчетов по договору мены.

Объектом исследования являются расчеты по договору мены на примере ООО «Компис» г.Новосибирск.

Основными методами исследования в курсовой работе стали- монографический, аналитический.

Методологической основой проводимого исследования послужили нормативно-правовая документация, регламентирующая бухгалтерский учет в РФ

Федеральные законы Российской Федерации, методические положения Минфина РФ, журнальные статьи.

**Глава 1. Бухгалтерский учет расчетов по договору мены**

* 1. **Нормативно-правовое регулирование расчетов по договору мены**

Бухгалтерский учет в России ведется согласно нормативным документам, которые имеют разный статус. Одни обязательны для исполнения, другие носят рекомендательный характер. Вообще бухгалтерского учета имеет четыре уровня:

* Первый – законодательный, то есть обязательный для исполнения, включает:
* Гражданский кодекс РФ;
* Налоговый кодекс РФ;
* Федеральный закон «О бухгалтерском учет» от 21.11.1996 г. № 129 – ФЗ (с изм. и доп. от 23.07.98 г.).

Второй представляется в виде совокупности национальных стандартов (положений) по бухгалтерскому учету (ПБУ), например ПБУ 6/01 «Учет основных средств» Приказ Министерства финансов РФ от 30.03.01 № 26н (в ред. приказа Министерства финансов РФ от 12.12.05 № 147н, зарегистрированного Министерством юстиции РФ 16.01.06 № 7361).

Третий – это методические рекомендации, инструкции, комментарии, письма МФ РФ, которые предполагают вариантности решения организации учета различных операций. К этой категории относится План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению (приказ МФ РФ от 30.140.2000 г. № 94н, в редакции приказа МФ РФ от 07.05.2003 г. № 38н).

К четвертому уровню системы регулирования бухгалтерского учета относят рабочие документы предприятия (план счетов, график документооборота, формы первичных документов), которые раскрывают учетную политику хозяйствующего субъекта[[1]](#footnote-1).

Определившись, что включает нормативно-правовая система, можно представить документы, регулирующие расчеты по договору мены и наиболее важные моменты, определяемые ими.

Отношения сторон в рамках договора мены регулируются главой 31 «Мена» ГК РФ. Согласно ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны товар в обмен на другой. К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (глава 30), если это не противоречит правилам настоящей главы и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

В п. 1 ст. 568 ГК РФ определяется, что предметы обмена как правило являются равноценными. Если в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором (п. 2 ст. 568 ГК РФ).

В ГК РФ определены цены и расходы по договору мены, встречное исполнение обязательства передать товар по договору мены, момент перехода права собственности на обмениваемые товары. Ценности, которые будут им фактически уже получены, станут его собственностью только тогда, когда оно исполнит обязательства по встречной поставке товара. Это следует из ст. 570 ГК РФ. Законодательство рассматривает ситуацию, когда обмен одного товара на другой происходит единовременно. При заключении подобного договора, предусматривающего несовпадение сроков передачи товаров, предприятие, которое передает товары позднее, заинтересовано указать в нем, что право собственности переходит к нему в момент получения товаров[[2]](#footnote-2).

В ПБУ договор мены определяется как договор, предусматривающий исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами. Определение выручки от реализации товаров по договору мены основывается на регламентациях Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н. На основе Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н (в ред.от 27.11.2006); Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н; Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденного приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н рассчитывается себестоимость имущества, полученного по договору мены.

* 1. **Определение стоимости имущества, полученного по договору мены**

Получая от контрагента товарно-материальные ценности в рамках договора мены, бухгалтер при постановке на учет последних сталкивается с вопросом определения стоимости полученного имущества. Нужно отметить, что определяется стоимость такого имущества несколько иначе, чем при расчете выручки.

В зависимости от вида обмениваемого имущества используется соответствующий нормативный бухгалтерский документ. Так, например, если фирмы обмениваются товарами, материалами, сырьем и тому подобными предметами, то при определении стоимости таких активов нужно обратиться к ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001 года № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов « ПБУ 5/01».

В соответствии с пунктом 10 ПБУ 5/01 стоимость материально-производственных запасов, полученных по договору мены, определяется исходя из цены имущества, переданного организацией, причем эта цена должна быть равна цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно передает такое же имущество.

В том случае если сторона не может установить стоимость переданных активов (или подлежащих передаче активов), стоимость материально-производственных запасов, получаемых организацией в обмен, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

Однако организации, в рамках договора мены, могут обменяться и другим видом активов, например, основными средствами. В этом случае, при определении стоимости полученного основного средства следует руководствоваться ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года №26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету» Учет основных средств « ПБУ 6/01».

Согласно пункту 11 ПБУ 6/01, первоначальной стоимостью основного средства, полученного по договору, исполнение обязательств по которому не предполагает использование денежных средств, будет являться стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, которые переданы или подлежат передаче организацией, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичного имущества.

Однако, при осуществлении договора мены может возникнуть ситуация, когда сторона впервые передает подобное имущество и не имеет возможности установить его стоимость. В этом случае стоимость основного средства, полученного по договору мены, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные основные средства.

Что касается полученных по договору мены нематериальных активов, то их стоимость будет устанавливаться также в соответствии со стоимостью имущества, переданного взамен. Об этом говорится в пункте 11 ПБУ 14/2007, (утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н).

Кроме того, на сегодняшний день существует еще один нормативный бухгалтерский документ, который помогает бухгалтеру в решении данного вопроса, это Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99, (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н)

Пунктом 6.3 ПБУ 10/99 установлено, что величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией.

Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

Стоимость имущества, полученного взамен отгруженных ценностей, отражается на счетах учета материалов, товаров или вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"[[3]](#footnote-3).

**Глава 2. Учет расчетов по договору мены на примере ООО «Компис»**

**2.1. Учет расчетов по договору мены и при взаимозачетах**

Объектом исследования является общество с ограниченной ответственностью «Компис», созданное в сентябре 1999 года. В соответствии с учредительными документами основной вид деятельности общества - оптовая торговля в г. Новосибирске.

Торговое предприятие ООО « Компис» имеет склад канцелярских товаров и офис, расположенными на ул. Вокзальная, 20, занимается изготовлением дверей и окон.

Учредителями ООО «Компис» является физические лица. Имущество состоит из вкладов учредителей - это общая долевая собственность учредителей. На момент образования предприятия Уставный фонд составлял 8350 тыс.рублей.

Высшим органом ООО «Компис» является общее собрание его участников, которое осуществляет свою деятельность в соответствии с российским законодательством на основании Устава и Учредительного Договора ООО «Компис».

За все время работы торговое предприятие ООО «Компис» зарекомендовало себя как надежный партнер, стабильная в финансовом отношении фирма.

На основании Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, оформляются оправдательными документами, которые выполняют функции первичных учетных и на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Расчеты по товарообменным операциям оформляются договором мены, который не предусматривает оплату денежными средствами.

В обязательном порядке в договоре мены товаров указываются следующие моменты:

* место составления, дата, наименование сторон, фамилии полномочных лиц и основание;
* предмет договора;
* основные условия договора на переданные товары;
* гарантии исполнения договора и основания для его прекращения;
* срок действия договора и заключительные условия;
* юридические адреса, банковские реквизиты и подписи сторон.

Для отражения в учете товарообменных операций необходимо правильно определить:

* выручку от реализации товара по договору мены;
* стоимость полученного по договору имущества;
* величину оплаты по договору мены.

Выручка от реализации товара по договору мены определяется в соответствии с п. 6.3 ПБУ 9/99. Согласно бухгалтерскому стандарту, выручка от реализации товаров по договору мены отражается в учете исходя из стоимости вновь полученных товаров. При этом стоимость полученных товаров определяется по ценам, по которым организация обычно приобретает такие или аналогичные товары.

Выручка от реализации имущества по договору мены в бухгалтерском учете ООО «Компис» отражается следующей проводкой:

Дебет 62 Кредит 90 субсчет «Выручка» - отражена выручка от реализации имущества, определенная исходя из стоимости ценностей, полученных в обмен.

На практике ООО «Компис» нередко приходится сталкиваться с ситуацией, когда стоимость ценностей, полученных по договору мены, невозможно установить (например, если предприятие впервые приобретает данное имущество). В этом случае ПБУ 9/99 допускает определение выручки исходя из стоимости имущества, переданного по договору мены, по ценам его обычной реализации.

Рассмотрим, как рассчитывается себестоимость имущества, полученного по договору мены. В соответствии с п. 10 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров, переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно ООО «Компис» продает аналогичные товары. В том же порядке определяется и стоимость основных средств, полученных по договору мены - п. 11 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и нематериальных активов в п. 11 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Если ООО «Компис» не может определить себестоимость ценностей, полученных по договору мены, исходя из стоимости переданного имущества, то стандарты по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01,ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007) допускают ее исчисление исходя из стоимости, по которой обычно приобретаются аналогичные ценности[[4]](#footnote-4).

НДС, уплаченный по имуществу, полученному в рамках договора мены, исчисляется исходя из балансовой стоимости имущества, переданного в счет его оплаты, что содержится в п. 2 ст. 172 НК РФ.

Право собственности на купленный по договору мены товар ООО «Компис» получает в тот момент, когда обе стороны передадут друг другу все, что положено по договору (ст. 570 ГК РФ). Если ООО «Компис» передало имущество контрагенту, но право собственности к нему еще не перешло, то фактическую себестоимость этих ценностей учитывается на счете 45 «Товары отгруженные".

Дебет 45 Кредит 41 – учетная стоимость переданных ценностей до получения имущества от контрагента.

Покупатель, получивший имущественные ценности без приобретения права собственности на них, учитывает их в договорной оценке на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». И только после окончательного расчета купленные ценности можно оприходовать на соответствующих балансовых счетах.

Величина оплаты по договору мены определяется в зависимости от условий договора. Когда речь идет о полностью равноценных материальных ценностях подлежащих обмену, тогда, безусловно, счета 60 и 62 закрываются полностью. Если же обмену подлежат не равноценные товары, то тогда важен, определяемый в договоре, аспект о равноценности либо не равноценности совершаемой сделки.

Если в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу денежными средствами. Один из счетов 60 или 62 закрывается не полностью, а оставшаяся задолженность покрывается оплатой денежными средствами.

Если сделка признана равноценной, то задолженность по какому-либо из счетов 60 или 62 закрывается на 91 «Прочие доходы и расходы».

Отражение операций по зачету взаимных требований в бухгалтерском учете ООО «Компис» рассматривается как способ осуществления расчетов между хозяйствующими субъектами, то есть отражается в учете подобно расчетным операциям..

Оптимальным способом проведения взаимозачета является проведение его путем оформления двустороннего соглашения, то есть по обоюдному согласию сторон с оформлением Акта зачета взаимных требований. В обязательном порядке в Акте зачета указываются стороны, участвующие в зачете, а также документы, служащие основанием для возникновения обязательств, а именно договор, счет, накладная, счет-фактура, платежное поручение. Указывают дату проведения зачета сумму и первичные документы, по которым обязательства прекращаются путем зачета встречных требований. Для целей учета расчетов с бюджетом по НДС необходимо выполнение требования о выделении отдельной строкой суммы налога в первичных документах, оформляемых при проведении взаимозачетных операций (ст. 172 НК РФ). В этом случае при условии, что уплаченный поставщику НДС не превышает суммы НДС, исчисленной с реализации, покупатель сможет предъявить к вычету из бюджета уплаченную сумму НДС.

**2.2. Отражение расчетов по договору мены в обмен на собственную продукцию**

В соответствии с п. п. 1, 2 ст. 567 Гражданского кодекса РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Так в в 2007 г. расчеты по договору мены, согласно которому ООО «Компис» приобретает сырье в обмен на собственную продукцию. Обмениваемое имущество признано сторонами равноценным, цена сделки, установленная договором, составляет 236000 руб., в том числе НДС 36000 руб., что соответствует рыночной цене обмениваемого имущества. Фактическая себестоимость обмениваемой продукции составляет 160000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на ее производство по данным налогового учета.

Выручка от продажи готовой продукции ООО «Компис» в соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, является доходом от обычных видов деятельности. Она признается в бухгалтерском учете при выполнении условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99, одним из которых является переход права собственности на товар к покупателю. Согласно ст. 570 ГК РФ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами, в один день.

Выручка принимается к учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (п. 6 ПБУ 9/99). Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению организацией (п. 6.3 ПБУ 9/99). Поскольку установленная договором ООО «Компис» цена сделки соответствует рыночной стоимости обмениваемого имущества, то ООО «Компис» признает выручку от продажи продукции исходя из установленной договором цены.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи продукции (с учетом НДС) отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции с дебетом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно себестоимость проданной продукции списывается со счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ является объектом налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). В данном случае налогообложение производится по ставке 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ). Организация дополнительно к цене реализуемой продукции предъявляет к оплате контрагенту соответствующую сумму НДС (п. 1 ст. 168 НК РФ). Начисление НДС при передаче собственной продукции контрагенту отражается записью по дебету счета 90, субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Приобретенное сырье принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов по фактической себестоимости (п. п. 2, 5 Положения по бухгалтерскому учету «"Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). При этом фактической себестоимостью сырья, полученного по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией (п. 10 ПБУ 5/01). Поскольку в рассматриваемой ситуации установленная договором цена сделки соответствует рыночной стоимости обмениваемого имущества, то приобретаемое сырье принимается к учету по договорной стоимости - 200 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб.).

Принятие к бухгалтерскому учету сырья отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10-1 «Сырье и материалы», в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумма НДС, предъявленная контрагентом, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам», в корреспонденции со счетом 60. По исполнении сторонами обязательств по договору мены производится запись по дебету счета 60 и кредиту счета 62 на сумму, равную цене договора мены за минусом НДС. Это обусловлено тем, что с 01.01.2007 согласно абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ при осуществлении товарообменных операций сумма НДС, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств (п. 17 ст. 1, п. 2 ст. 5 Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»). Следовательно, в рассматриваемой ситуации контрагент оплачивает сумму НДС, предъявленную организацией, отдельным платежным поручением. В свою очередь, сумма НДС, предъявленная контрагентом, перечисляется организацией на расчетный счет контрагента.

В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ подлежат вычету суммы НДС, предъявленные организации при приобретении товаров, предназначенных для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС. При этом согласно п. 2 ст. 172 НК РФ при использовании налогоплательщиком собственного имущества в расчетах за приобретенные им товары вычетам подлежат суммы НДС, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости имущества, переданного в счет оплаты. В рассматриваемой ситуации в соответствии с требованием абз. 2 п. 4 ст. 168 НК РФ сумма НДС, предъявленная контрагентом по приобретенному сырью, фактически уплачена организацией путем перечисления денежных средств. В этой связи считаем, что организация не исчисляет сумму НДС исходя из балансовой стоимости переданной в оплату сырья продукции, а принимает к вычету всю предъявленную контрагентом и фактически уплаченную ему денежными средствами сумму НДС. Содержание операций приведено в таблице 2.1.1. приложении 1.



**Глава 3. Преимущества и недостатки расчетов по договору мены**

Фирмы, решившие обменяться товарами, могут оформить эту операцию двумя способами. Первый способ: организации заключают между собой договор мены, или, иными словами, осуществляют бартер. Второй способ: фирмы заключают два отдельных договора купли-продажи, а затем просто-напросто зачитывают встречные требования. Безусловно, экономическая сущность сделки в обоих случаях одинакова - организации обмениваются товарами (работами, услугами) без денежных расчетов. Однако с юридической точки зрения отношения оформлены по-разному. А это существенно влияет на бухгалтерский учет и налогообложение сделки, в таблице 3.1 показаны преимущества и недостатки расчетов.

Таблица 3.1.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование инструмента расчетов | За | Против |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Бартер (мена) | Расчет за продукцию с одновременным избавлением от товарных запасов | Ограниченность применения  Налоговый контроль за ценами сделки |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Взаимозачет | Простота оформления  Возможность использования среди нескольких организаций | Высокая вероятность споров с налоговиками |

Бухгалтер фирмы, которая заключила договор мены, сталкивается со следующими проблемами:

* в какой момент признать выручку от реализации;
* как оценить в бухучете и для целей налогообложения поступившие товары и определить размер выручки;
* какую сумму НДС начислить и сколько принять к вычету.

Поэтому при проведении таких расчетов необходимо знать их правовые основы. Юридическая сторона расчетов регулируется Гражданским кодексом РФ. Бухгалтерский учет регламентируется Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ «бухгалтерском учете» и Положениями по бухгалтерскому учету. Налоговый кодекс РФ определяет налоговые обязательства.

При принятии решения о проведении неденежных расчетов возникает вопрос, какую форму выбрать. Можно заключить договор мены либо заключить два договора купли-продажи, а затем в соответствии со ст. 410 ГК РФ провести зачет обязательств.

Взаимозачет и мена имеют внешнее сходство, обусловленное тем обстоятельством, что при зачете в конечном итоге, как и при мене, происходит обмен имуществом без участия денежных средств. Данное обстоятельство приводит к неправомерному привлечению организаций, проводящих взаимозачеты, к налоговой ответственности.

В отличие от операций мены, взаимозачет имеет принципиально другую сущность. Дело в том, что по договору мены изначально предполагается, что стороны обмениваются принадлежащим им имуществом (ст. 567 ГК РФ). При зачете требования возникают, как минимум, по двум сделкам, даже если те заключены в один день. Кроме того, по заключенным сделкам должна была быть произведена оплата денежными средствами. И только впоследствии по каким-либо причинам возникла необходимость проведения зачета.

По экономическому смыслу, а также и для целей налогообложения взаимозачет приравнен к оплате.

В бухучете продавец признает выручку в тот момент, когда право собственности на реализованный товар переходит к покупателю (п. 12 ПБУ 9/99). По договору мены, право собственности на купленный товар (продукцию) фирма получает в тот момент, когда обе стороны передадут друг другу все, что положено по договору, что установлено в ст. 570 ГК РФ. Получается, что по договору мены в бухучете выручка признается тогда, когда обе стороны полностью выполнят свои обязательства, то есть отгрузят друг другу товары. Конечно, на практике одновременно это происходит крайне редко. Поэтому, если фирма отгрузила товар раньше партнера, учитывает его на счете 45 «Товары отгруженные», а если позже, то - за балансом на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

В налоговом учёте согласно п. 4 ст. 274 НК РФ, который гласит: доход по договору мены равен цене, за которую проданы товары, то есть рыночной цене реализованного имущества. Определять ее надо, как указано в ст. 40 НК РФ. Дело это трудоемкое и вдобавок осложняется тем, что требования данной статьи порою непросто выполнить даже налоговикам. Например, зачастую не ясно, где взять информацию о ценах на идентичные (или однородные) товары, которые были проданы на сопоставимых условиях. Поэтому лучше указать цены обмениваемых товаров в договоре. Правда, от повышенного внимания к этой сделке со стороны налоговых органов такой подход не спасет. Налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам в случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок. При отклонении более чем на 20% от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам), налоговый орган вправе вынести решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары. В спорах о том, с рыночной ли цены начислены налоги при бартере или нет, суды в большинстве случаев встают на сторону налогоплательщиков.

Теперь перейдем к оценке имущества, полученного по договору мены. В бухучете стоимость приобретенных вещей равна цене, по которой обычно в сравнимых условиях организация продает товары, переданные по бартеру (цене, которую в сравнимых обстоятельствах пришлось бы заплатить за аналогичные товары). Для целей налогообложения полученное имущество оценивают иначе. Его стоимость равна себестоимости реализованного имущества с учетом доплаты (без НДС). Это следует из п. 2 ст. 254 и п. 1 ст.257 НК РФ. Получается, что бухгалтерская и налоговая стоимость купленных товаров совпадать не будет: в бухучете эта стоимость равна цене переданного имущества, а в налоговом учете – его себестоимости.

При бартере НДС облагается стоимость отгруженных товаров, указанная в договоре (п. 2 ст. 154 НК РФ). А если эта стоимость там не указана, то налог начисляют на рыночную цену (без НДС), рассчитанную по уже упомянутой нами ст. 40 НК РФ. Налоговая база по НДС по договору мены равна налогооблагаемому доходу. Налог начисляется в тот день, когда обе стороны бартерной сделки полностью выполнили свои обязательства. НДС принимают к вычету после того, как выполнены все обязательства по договору мены. Чтобы посчитать сумму налога, которую можно зачесть, нужно балансовую стоимость имущества, отданного в обмен на покупку, умножить на ставку НДС, по которой облагается приобретенная вещь (18%), а затем разделить на 118% соответственно. Это следует из п. 2 ст. 172 НК РФ. Понятно, что если договором предусмотрена доплата, то фирма может дополнительно зачесть НДС, исчисленный с уплаченных поставщику денег (п. 1 ст. 172 НК РФ). Но как бы там ни было, сумма зачтенного налога вряд ли будет совпадать с величиной НДС, которую поставщик укажет в своем счете-фактуре. Невозмещаемый налог в бухучете следует списать на внереализационные расходы. Для целей же налогообложения он не учитывается, потому что покупатель его не оплатил.

Практика разрешения споров, связанных с договором мены, показывает:

* сделки, предусматривающие обмен товаров на эквивалентные по стоимости услуги, уступку права требования имущества от третьего лица к договору мены не относятся;
* при невозможности определить по договору мены наименование или количество товара, подлежащего передаче одной из сторон, договор считается незаключенным;
* изготовление продукции из материалов, полученных по договору мены, и передача ее в счет исполнения обязательства по данному договору не противоречат нормам, регулирующим отношения по договору мены.

В отличие от бартера при взаимозачете организации заключают не один, а два договора. Каждый из них предусматривает, что одна фирма поставляет товар, выполняет работу или оказывает услугу, а другая оплачивает покупку деньгами. Но на самом деле после отгрузки никто никому не платит. Вместо этого одно из предприятий письменно заявляет о зачете взаимных задолженностей или обе стороны подписывают соответствующий акт. Тем самым организации избавляются от долга, равного стоимости более дешевого товара (работы, услуги). И лишь затем разница между стоимостью товаров (работ, услуг) погашается деньгами.

Поскольку каждый из участников сделки имеет дело с договорами купли-продажи (подряда или возмездного оказания услуг), все операции по ним отражаются в обычном порядке:

* бухгалтерская и налоговая выручка равна цене, по которой продан товар (работа, услуга);
* стоимость купленного товара (принятой работы или услуги) и в бухучете, и для целей налогообложения соответствует цене, которая указана в договоре;
* начисленный и зачтенный НДС рассчитывается исходя из договорной стоимости товаров (работ, услуг).

Как видно, взаимозачет не обладает ни одним из недостатков договора мены. Поэтому предприятия, избравшие зачетную схему, получают ряд преимуществ перед теми фирмами, которые работают по бартеру. Назовем самые существенные достоинства взаимозачета.

Во-первых, фирмы избавляются от повышенного внимания со стороны налоговиков:

* налоговый кодекс не позволяет им контролировать цены сделок с последующим зачетом взаимных долгов.

Во-вторых, значительно снижается вероятность ошибки при расчете налогов, поскольку в отличие от бартера налогообложение и бухучет сделок с взаимозачетом достаточно просты.

В-третьих, при зачетной схеме не возникает расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом. А это значительно упрощает работу бухгалтера.

В-четвертых, при взаимозачете покупатель может полностью принять к вычету «входной» НДС.

**Заключение**

В целом по результатам проведенного исследования можно отметить, что расчеты по договору мены - процедура погашения обязательств, исключающая движение денежных средств. Распространение имеют следующие виды расчетов: товарообменные операции, взаимозачеты.

В рамках договора мены каждая из сторон является продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. У каждой стороны товарообменной сделки параллельно происходит реализация товаров в обмен на приобретение новых товаров. Отношения сторон в рамках договора мены регулируются главой 31 «Мена» ГК РФ, ПБУ 9/99, ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007. Взаимозачет - такой способ прекращения обязательств, при котором одновременно погашаются два встречные обязательства, то есть когда контрагент организации является одновременно и поставщиком, и покупателем. Отношения сторон по осуществлению взаимозачета регулируются: ст. 410 ГК РФ, согласно которой для осуществления взаимозачета достаточно заявления одной из сторон; ст. 411 ГК РФ накладывает ряд ограничений; ст.315 ГК РФ возможно досрочное исполнение непредпринимательского обязательства и невозможно досрочное исполнение обязательства предпринимательского.

Все предпочитают получать «живые» деньги неденежные расчеты (мена) интересны компаниям, испытывающим дефицит оборотных средств. Функционирование бартера связано с трудностями, поскольку необходимо двойное совпадение желаний, то есть такая торговля требует больших издержек. Взаимозачета прочно стоит на ногах, он удобен и не требует поиска партнера.

Для отражения в учете товарообменных операций необходимо правильно определить:

* выручку от реализации товара по договору мены – стоимости вновь полученных товаров, которая определяется по ценам, по которым организация обычно приобретает такие или аналогичные товары (ПБУ 9/99)
* стоимость полученного по договору имущества - стоимости имущества, переданного по договору мены, по ценам его обычной реализации. (ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007);
* величину оплаты по договору мены: если в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже должна оплатить разницу денежными средствами; если сделка признана равноценной, то кредиторская (дебиторская) задолженность относится на доходы (расходы).

Отражение операций по зачету взаимных требований отражается в учете подобно расчетным операциям. Оформляется Актом зачета взаимных требований Реализация продукции отражается в бухгалтерском учете на дату отгрузки контрагенту, приобретение -на дату получения, отражение частичной оплаты за продукцию и проведение взаимозачета - на дату проведения зачета.

Бухгалтер фирмы, которая заключила договор мены, сталкивается со следующими проблемами: в какой момент признать выручку от реализации; как оценить в бухучете и для целей налогообложения поступившие товары и определить размер выручки; какую сумму НДС начислить и сколько принять к вычету. Взаимозачет не обладает ни одним из недостатков договора мены. Значительно снижается вероятность ошибки. Фирмы избавляются от повышенного внимания со стороны налоговиков: налоговый кодекс не позволяет им контролировать цены сделок с последующим зачетом взаимных долгов. При зачетной схеме не возникает расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом. А это значительно упрощает работу бухгалтера. При взаимозачете покупатель может полностью принять к вычету «входной» НДС.

**Библиографический Список**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая, вторая и третья. -

М.: ТК Велби, Изд-во Проспект,2006.- 448 с.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. - М.: Изд-во ОМЕГА-Л, 2006.- 640 с.
2. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129- ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н
4. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н
5. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов", утвержденного приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н
6. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов", утвержденного приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н
7. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств", утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н
8. Абрамова Н.В. Прекращение обязательств зачетом взаимных требований // Главбух. – 2007 – №15 – с. 35–42.

Касьянова Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по формуле «три в одном».-М.:АБАК, 2006.-696с.

1. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. - М.: "Бухгалтерский учет",2006.-736 с.
2. Глушков И.Е. Бухгалтерский ( налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии .- М.: "КноРус", 2007.-1056 с.
3. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерский финансовый учет. -М.: Омега- Л, 2006.-640 с.
4. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях. - М.: Финансы и статистика,2006.-752 с.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. - М.: ИНФРА-М, 2007.- 640 с.
6. Макальская М.Л., Фельдман И.А. Бухгалтерский учет. -М.: Высшее образование, 2007.- 443 с.
7. Панченко Т.М. Прекращение обязательств зачетом взаимных однородных требований // Налоговый учет для бухгалтера. – 2005 – №10 – с. 56–70.
8. Панченко Т.М. Товарообменные операции // Налоговый учет для бухгалтера. – 2006 – №1 – с. 42–58.
9. Титаева А.В. Учет операций по договору мены // Бухгалтерский учет. – 2006 – №6 – с. 17.
10. Шишкоедова Н.Н. Договор мены или взаимозачет. Что выбрать? // Главбух. – 2006 – №24 – с. 45–55.

приложение 1

Таблица 2.2.1.

Отражение расчетов по договору мены в обмен на собственную продукцию

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. | Первичный документ |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Признана выручка от реализации продукции | 62 | 90-1 | 236000 | Накладная на отпуск готовой продукции |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Списана себестоимость готовой продукции | 90-2 | 43 | 160000 | Бухгалтерская справка |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Начислен НДС при реализации продукции | 90-3 | 68 | 36000 | Счет-фактура |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Принято к учету приобретенное сырье (236 000 - 36 000) | 10-1 | 60 | 200000 | Отгрузочные документы поставщика, Приходный ордер |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Отражен НДС, предъявленный контрагентом | 19-3 | 60 | 36000 | Счет-фактура |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Отражено исполнение сторонами обязательств по договору мены | 60 | 62 | 200000 | Бухгалтерская справка |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Перечислена контрагенту сумма НДС по сырью | 60 | 51 | 36000 | Выписка банка по расчетному счету |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Принят к вычету НДС, перечисленный контрагенту | 68 | 19-3 | 36000 | Счет-фактура |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Получена от контрагента сумма НДС по реализованной продукции | 51 | 62 | 36000 | Выписка банка по расчетному счету |

1. Касьянова Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по формуле «три в одном».-М.:АБАК, 2006.-696с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект,2006.- 448 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. Макальская М.Л., Фельдман И.А. Бухгалтерский учет. -М.: Высшее образование, 2007.- 443 с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Абрамова Н.В. Прекращение обязательств зачетом взаимных требований // Главбух. – 2007 – №15 – с. 35–42. [↑](#footnote-ref-4)