

2. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть: принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобрен Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: текст в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 303-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2008.
3. О налогах на доходы и прибыль: Закон Респ. Беларусь, 22 дек. 1991 г., № 1330-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 302-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2008.
4. О подоходном налоге с физических лиц: Закон Респ. Беларусь, 21 дек. 1991 г., № 1327-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 302-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2008.
5. Гражданский Кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь от 7 дек. 1998 г. № 218-З: с изм. и доп.: текст по состоянию на 26 дек. 2007 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2008.
6. О налоге на добавленную стоимость: Закон Респ. Беларусь, 19 дек. 1991 г., № 1319- XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 302-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.— Мн., 2008.

## **УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ ТОВАРООБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВЕЙШИХ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ**

*Л.И. Кравченко, доктор экон. наук, профессор БГЭУ,  
Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ,  
М.А. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

Товарообменные (бартерные) сделки позволяют без использования валютных денежных средств осуществлять прямой обмен товарами во внешней торговле. Главной причиной применения товарообменных операций во внешней торговле могут быть валютные проблемы (нехватка свободно конвертируемой валюты; неустойчивость национальной валюты и т.п.), низкий уровень обеспеченности предприятий оборотными средствами и невысокая платежеспособность потребителей. Пока еще остаются некоторые виды бартера в рамках производственно-технологической кооперации, резко уйти от которых довольно сложно.

**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 методика учета товарообменных (бартерных) операций регулируются Указом Президента Республики Беларусь от 15 августа 2005 г. № 373 «О некоторых вопросах заключения договоров и исполнения обязательств на территории Республики Беларусь», постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 23 ноября 2005 года № 1317 «Об отдельных вопросах заключения договоров и исполнения обязательств на территории Республики Беларусь», Инструкцией о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 03.05.2008 № 78/49; другими нормативно-правовыми документами.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 23 ноября 2005 года № 1317 «Об отдельных вопросах заключения договоров и исполнения обязательств на территории Республики Беларусь» определено, что заключение и исполнение внешнеторговых договоров мены, а также иное прекращение обязательств по внешнеторговым договорам без поступления в установленном порядке денежных средств организации, индивидуальному предпринимателю осуществляются с учетом норм части третьей подпункта 2.2 пункта 2 Указа Президента Республики Беларусь от 4 января 2000 г. № 7 «О совершенствовании порядка проведения и контроля внешнеторговых операций» устанавливающего, что:

- в случае неденежной формы прекращения обязательств поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг) может осуществляться путем обмена на эквивалентное по стоимости количество других товаров (работ, услуг), оформленного двусторонним внешнеторговым договором (за исключением договоров, по которым осуществляется уступка требования или перевод долга). Подтверждением использования товаров (работ, услуг) в собственном производстве при зачете встречных однородных требований

по договорам купли-продажи, подряда, возмездного оказания услуг является соответствующее указание в договоре купли-продажи (подряда, оказания услуг) цели приобретения — «для собственного производства» и включение расходов по приобретению этих товаров, работ, услуг в состав затрат на производство и расходов по реализации товаров, продукции, работ, услуг. Использование амортизируемого имущества в собственном производстве подтверждается включением сумм начисленной по нему амортизации в названные затраты;

- по иным операциям при неденежной форме прекращения обязательств резидент Республики Беларусь имеет право получить только сырье, материалы, комплектующие изделия, полуфабрикаты, оборудование и энергоносители, используемые для собственного производства, если иное не установлено решениями Совета Министров Республики Беларусь.

В нашей стране проводится политика по сокращению товарообменных (бартерных) операций. С этой целью предприятиям и хозяйственным организациям доводятся нормативы сокращения операций, по которым расчеты проводятся в неденежной форме. При исполнении поручения Совета Министров Республики Беларусь по утверждению организациям нормативов прекращения обязательств без поступления денежных средств:

- республиканский орган государственного управления утверждает и доводит нормативы прекращения обязательств до находящихся в его ведении республиканских унитарных предприятий, в его подчинении республиканских учреждений, объединений и входящих в их состав организаций и хозяйственных обществ, в которых он осуществляет владельческий надзор, с учетом предельного норматива, установленного для данного органа Советом Министров Республики Беларусь, а при его отсутствии — с соблюдением предельного норматива, установленного по Республике Беларусь (всего);
- государственная организация, подчиненная Совету Министров Республики Беларусь, утверждает и доводит нормативы прекращения обязательств до входящих в ее состав организаций и хозяйственных обществ, в которых она осуществляет владельческий надзор, с учетом предельного норматива, определенного для данной организации Советом Министров Республики Беларусь, а при его отсутствии — с соблюдением предельного норматива, установленного по Республике Беларусь (всего).

Иные организации, не указанные выше, индивидуальные предприниматели руководствуются предельными нормативами, установленными Советом Министров Республики Беларусь по Республике Беларусь (всего).

Работа по сокращению товарообменных операций уже дала положительные результаты: удельный вес товарообменных операций за 2005–2008 годы не превышает 0,3%. Практически полностью исключены товарообменные операции в электроэнергетике, черной металлургии, топливной промышленности, химической и нефтехимической промышленности. Незначительную долю составляет бартер в машиностроении и металлообработке (0,5%), в том числе в тракторном и сельскохозяйственном машиностроении (0,1%), в автомобилестроении (0,6%). В промышленности стройматериалов этот показатель составляет 0,2%, в пищевой — 0,4%. Наиболее высокая доля бартера пока остается в станкостроении и инструментальной промышленности (2,4%) и в электротехнической отрасли (1,4%). В условиях дефицита собственных оборотных средств в промышленности договоры мены, являются одновременно причиной и следствием данной проблемы, и если этот процесс не остановить силой, то восстановление оборотных средств предприятий затянется на долгие годы. Кроме того, некоторые виды расчетов, включая бартерные сделки, позволяют уводить «в тень» доходы и, следовательно, укрывать их от налогов. Все эти причины легли в основу «противобартерной» политики руководства нашей страны, правовая сущность которой определена указом Президента Республики Беларусь. Однако полностью уйти от бартера, особенно во внешней торговле, пока невозможно.

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 про-

изготовителя 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. 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. 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 приходятся 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 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. В случаях, когда кроме НДС, выделенного продавцом в товаросопроводительных документах, производится также его уплата при таможенном оформлении, к зачету принимаются суммы НДС, уплаченные при ввозе (на таможене), а НДС, выделенный в документах продавцом, относится на увеличение стоимости поступивших по бартеру товарно-материальных ценностей.

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 себестои-

мость отгруженных товаров и другого имущества в корреспонденции с кредитом счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 10 «Материалы», 01 «Основные средства и др. Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации, отражают по дебету счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Таможенные пошлины по экспортной части товарообменной операции начисляют по дебету счетов учета реализации и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Коммерческие расходы (издержки обращения) списываются с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в дебет счета 90 «Реализация». Финансовый результат по экспортной части бартерной операции списывается со счетов 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль/убыток от реализации» или 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов» в кредит или дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Налогообложение при совершении товарообменных операций производится в установленном законодательством порядке по мере отражения стоимости товаров на счетах учета реализации и финансовых результатов.

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

Поступившие в счет товарообменной операции импортные товарно-материальные и другие ценности приходуется 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 (идут на увеличение стоимости поступающих товарно-материальных и других ценностей или включаются в издержки обращения). Таможенные платежи и налоги, уплачиваемые при ввозе товаров по товарообменным операциям, отражаются в бухгалтерском учете в порядке, предусмотренном законодательством.

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: при отгрузке товарно-материальных и других ценностей: 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 делают 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 приходуется 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 кредитуется счета учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). Одновременно 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». Затем 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»).

В случае изменения на момент отгрузки стоимости отгружаемых товаров необходимо уточнить стоимость поступивших товаров. Изменение в бухгалтерском учете стоимости поступивших товаров производится следующими записями:

- на суммы увеличения стоимости товаров — по дебету счетов учета товаров и кредиту счетов учета расчетов;
- на суммы уменьшения стоимости — сторнировочная запись по дебету счетов учета товаров и кредиту счетов учета расчетов.

В случае использования поступивших товаров на производство продукции (работ, услуг) либо их реализации на сторону в текущем году и за прошлые годы производится дополнительная либо сторнировочная запись по дебету счетов учета затрат на производство продукции (работ, услуг), реализации продукции (работ, услуг) и кредиту счетов учета поступивших товаров.

При приобретении по товарообменным операциям основных средств для собственных нужд изменение стоимости основных средств после ввода их в эксплуатацию отражается в бухгалтерском учете как дополнительные затраты, включаемые в первоначальную стоимость основных средств или нематериальных активов дополнительной либо сторнировочной записью по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

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.

В случае изменения условий товарообменной операции, предусматривающих осуществление полного или частичного расчета в денежной форме, отражение выручки от реализации товаров, расчет за которые будет производиться в денежной форме, осуществляется по методу, принятому в учетной политике («по мере оплаты» либо «по мере отгрузки»). Выручка в иностранной валюте от реализации товаров на экспорт должна отражаться в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь на день совершения операции с внесением соответствующих изменений в бухгалтерский учет.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Указ Президента Республики Беларусь от 15 августа 2005 г. № 373 «О некоторых вопросах заключения договоров и исполнения обязательств на территории Республики Беларусь».
2. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 23 ноября 2005 года № 1317 «Об отдельных вопросах заключения договоров и исполнения обязательств на территории Республики Беларусь».
3. «Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций», утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 03.05.2008 № 78/49.
4. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании / Под ред. проф. Л.И. Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2008.
5. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практ. пособие.— Мн.: ФУАинформ, 2006.
6. Бухгалтерский учет: Теория. Проводки. Регистры. Сквозной пример. Отчетность: Учебно-практ. пособие / Под общей редакцией Н.И. Ладутько.— Мн.: ФУАинформ, 2007.
7. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Плесскова Л.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности.— М.: Вузовский учебник, 2007.
8. Костян Д.М. Все о курсовых разницах. Практич. пособие по б/у и налогообложению.— Мн.: Информационно-правовое агентство «Регистр», 2004.
9. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Тарарыкина Л.И. Учет внешнеэкономической деятельности.— Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2005.