

## **УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ ТОВАРООБМЕННЫХ (БАРТЕРНЫХ) ОПЕРАЦИЙ**

*Т. Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

Товарообменными операциями являются операции, осуществляемые в рамках исполнения договоров, в том числе внешнеэкономических, предусматривающих обмен товаров, 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 рынке экспорта (импорта) на момент заключения или проведения внешнеторговых операций с учетом условий поставки.

Порядок проведения и учет товарообменных (бартерных) операций регулируются: Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.1999 года “О вопросах ценообразования при проведении товарообменных операций”; Постановлением Совета Министров республики от 30.06.1999 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 от 05.04.1999 года и Государственного налогового комитета страны от 6.04.1999 года; “Положением о порядке исчисления, сроках уплаты, отражении в бухгалтерском учете и использовании рентного сбора при осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций” от 30.06.1999 года; “Методическими рекомендациями по проведению товарообменных операций” от 29.10.1999 года; Указом Президента Республики Беларусь от 04.01.2000 года “О совершенствовании порядка проведения и контроля внешнеторговых операций” и другими нормативными 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 свободноконвертируемой валюты; неустойчивость национальной валюты и т. п.).

Поставка товара по бартеру осуществляется согласно контракту. К нему должен быть составлен расчет экономического обоснования сделки, который включает:

1. Цены на товары, складывающиеся на рынке на данные товары (во внешнеторговой деятельности — в свободноконвертируемой валюте, в Республике Беларусь — в белорусских рублях).
2. Расчет количества товаров, обеспечивающий эквивалентный обмен.
3. Стоимость экспортируемых товаров в учетных ценах.

Учетная цена устанавливается в белорусских рублях и должна обеспечивать безубыточность товарообменной операции. При обмене товарами собственного производства учетной ценой является отпускная цена производителя товара; при обмене иного товара — цена его приобретения с учетом надбавок.

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

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

Субъекты хозяйствования Республики Беларусь должны обеспечивать поступление товаров по импорту при проведении товарообменной операции не позднее 60 дней с даты выполнения экспортной части данной операции.

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 20 % от суммы сделки. При несоблюдении указанных выше условий на проведение товарообменной операции необходимо получить разрешение (лицензию).

Датой исполнения товарообменной операции является дата совершения каждой отгрузки товара, оформленной отдельным сопроводительным документом, либо дата выполнения каждого этапа выполненных работ, оформленная актом сдачи-приемки. Реализация товаров по бартерным сделкам отражается в учете по моменту их отгрузки независимо от принятой на предприятии учетной политики.

При совершении внешнеторговых товарообменных сделок при отгрузке товаров в сопроводительных документах (товарно-транспортных накладных, счетах-фактурах и др.) их стоимость указывается в

иностранный валюте, но для отражения этой операции в бухгалтерском учете она не используется. Курс, устанавливаемый Национальным банком Республики Беларусь, при товарообменных операциях не применяется. Бухгалтер в товарно-транспортных накладных указывает стоимость товаров в белорусских рублях по учетным ценам, по которой и приходуются поступившие ценности.

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: 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" (на учетную стоимость отгруженных ценностей согласно бартерному контракту). Одновременно в дебет счетов реализации списывается фактическая себестоимость отгруженных товаров и других ценностей в корреспонденции с кредитом счетов 41 "Товары", 40 "Готовая продукция", 10 "Материалы" и др. Коммерческие расходы (издержки обращения) по экспортной части товарообменной операции учитываются по дебету счетов 43 "Коммерческие расходы" или 44 "Издержки обращения" и др. Финансовый результат по экспортной части бартерной операции списывается в кредит или дебет счета 80 "Прибыли и убытки".

При получении товаров по товарообменным сделкам на сопроводительных документах (товарно-транспортных накладных, счетах-фактурах и др.) делается отметка получателя о стоимости полученных товаров (по учетным ценам).

Поступившие в счет товарообменной операции импортные товарно-материальные и другие ценности приходуются по учетной цене 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".

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 товарно-материальных и других ценностей).

По товарообменным операциям предприятия уплачивают рентный сбор. Рентный сбор исчисляется от стоимости поставленных в республику товаров по бартерным операциям. Рентный сбор определяется исходя из стоимости отгруженных товаров и других ценностей (по учетным ценам) в следующих размерах:

5 % — при поставке сырья, материалов, комплектующих изделий и оборудования для обеспечения собственного производства и по операциям, осуществляемым в соответствии с решениями Совета Министров Республики Беларусь;

15 % — по иным бартерным операциям.

Рентный сбор уплачивается в течение 30 дней со дня оприходования товара и относится в учете на финансовые результаты предприятия. При обмене услугами рентный сбор не платится.

В бухгалтерском учете начисление рентного сбора отражается по дебету счета 80 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом". Оплата рентного сбора может производиться в свободно-конвертируемой валюте или в белорусских рублях и отражается в учете по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом" и кредиту счетов 51 "Расчетный счет" или 52 "Валютный счет".

В случае, если заключен денежный (экспортный) контракт, но меняются его условия, предусматривающие осуществление расчетов за отгруженный товар в товарной форме, и моментом реализации на предприятии считается оплата отгруженных товаров, то в бухгалтерском учете эти операции отразятся следующим образом. На фактическую себестоимость отгруженных товаров и других ценностей при их поставке по экспортному контракту, предполагающему расчет в денежной форме, дебетуется счет 45 "Товары отгруженные" и кредитуется счета 41 "Товары", 10 "Материалы", 07 "Оборудование к установке" и др.

При изменении условий контракта, предусматривающих оплату за отгруженные товары в товарной форме (по бартеру), на учетную стоимость ранее отгруженных товаров и другого имущества 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 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов". Одновременно приходуются поступившие импортные товарно-материальные и другие ценности по дебету счетов учета этих ценностей и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с

разными дебиторами и кредиторами" (на учетную стоимость товаров и другого поступившего имущества). Кроме того, списывается на реализацию фактическая себестоимость товарно-материальных и других ценностей (с кредита счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов"). Также начисляются налоги от реализации товаров и других ценностей и определяется финансовый результат.

Если согласно бартерному контракту предусмотрена предварительная поставка товарно-материальных ценностей, то их оприходование производится по учетным ценам 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". 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 ценностей. Одновременно списывается фактическая себестоимость отгруженных товаров и другого имущества в дебет счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" с кредита счетов 41 "Товары", 10 "Материалы", 07 "Оборудование к установке" и др.

Начисление и учет налогов и определение финансовых результатов от реализации товарно-материальных и других ценностей (по товарообменным операциям) производится по приведенным выше методикам.

Методика синтетического учета товарообменных (бартерных) операций приведена в таблице.

Таблица

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

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	<b>I. Отражение в учете товарообменных (бартерных) операций с последующей оплатой</b>		
1	Отражение в учете реализации товаров и других ценностей по мере их отгрузки в счет товарообменной операции (по учетным ценам)	62, 76	46, 47, 48
2	Списание на счета учета реализации себестоимости товарно-материальных и других ценностей	46, 47, 48	40, 10, 07 и др.
3	Начисление коммерческих расходов (издержек обращения) по товарообменным операциям	43, 44 и др.	76, 68, 65 и др.
4	Отражение в учете оплаты услуг хозяйственных организаций и других коммерческих расходов (издержек обращения)	76, 68, 65	51, 52
5	Списание на счета учета реализации коммерческих расходов (издержек обращения)	46, 47, 48	43, 44 и др.
6	Начисление налогов, уплачиваемых от реализации товаров и другого имущества (по бартерным сделкам)	46, 47, 48	68
7	Отражение в учете финансового результата от реализации товарно-материальных и других ценностей (по бартерным сделкам):		
	а) прибыли	46, 47, 48	80
	б) убытков	80	46, 47, 48
8	Поступление импортных товарно-материальных и других ценностей в счет товарообменной операции (по учетной стоимости)	41, 10, 07 и др.	60, 76
9	Взаимный зачет задолженностей по товарообменной операции (по учетной стоимости)	60, 76	62, 76
10	Начисление рентного сбора по товарообменной операции	80	68

1	2	3	4
	<b>II. Отражение в учете товарообменных (бартерных) операций с предварительной оплатой (поставкой товаров)</b>		
1	Поступление импортных товарно-материальных и других ценностей в счет товарообменной операции (по учетной стоимости)	41, 10, 07 и др.	60, 76
2	Начисление рентного сбора по товарообменной операции	80	68
3	Отражение в учете реализации товарно-материальных и других ценностей по мере их отгрузки в счет товарообменной операции (по учетной стоимости)	60, 76	46, 47, 48
4	Списание на счета учета реализации себестоимости товаров и других ценностей (по бартерным сделкам)	46, 47, 48	41, 10, 07 и др.
5	Начисление коммерческих расходов (издержек обращения) по товарообменным операциям	43, 44 и др.	76, 68, 65 и др.
6	Отражение в учете оплаты услуг хозяйственных организаций и других коммерческих расходов (издержек обращения)	76, 68, 65	51, 52
7	Списание на счета учета реализации коммерческих расходов (издержек обращения)	46, 47, 48	43, 44 и др.
8	Начисление налогов, уплачиваемых от объема реализации товаров и другого имущества (по бартерным сделкам)	46, 47, 48	68
9	Отражение в учете финансового результата от реализации товарно-материальных и других ценностей (по бартерным сделкам):		
	а) прибыли	46, 47, 48	80
	б) убытков	80	46, 47, 48
	<b>III. Отражение в учете экспортных операций в случае изменения условий контракта, когда денежный расчет заменен товарным и моментом реализации на предприятии считается оплата отгруженных товаров и других ценностей</b>		
1	Отражение в учете поставки товарно-материальных и других ценностей по экспортному контракту, предполагающему расчеты в денежной форме (на фактическую себестоимость отгруженных товаров и другого имущества)	45	41, 10, 07 и др.
2	Отражение в учете операций при изменении условий контракта и поступления товаров и другого имущества в счет оплаты за ранее отгруженные товарно-материальные и другие ценности:		
	а) учет реализации ранее отгруженных товарно-материальных и других ценностей (по учетной стоимости)	60, 76	46, 47, 48
	б) оприходование поступивших ценностей в счет оплаты за ранее отгруженные товары (по учетной стоимости)	41, 10, 07 и др.	60, 76
3	Списание на счета учета реализации фактической себестоимости отгруженных товарно-материальных и других ценностей	46, 47, 48	45
4	Начисление рентного сбора по товарообменной операции	80	68
5	Начисление коммерческих расходов (издержек обращения) по экспортной части контракта	43, 44 и др.	76, 68, 65
6	Отражение в учете оплаты услуг хозяйственных организаций и других коммерческих расходов (издержек обращения) по товарообменным операциям	76, 68, 65	51, 52
7	Списание на счета учета реализации коммерческих расходов (издержек обращения)	46, 47, 48	43, 44 и др.
8	Начисление налогов, уплачиваемых от объема реализации товарно-материальных ценностей (по бартерным сделкам)	46, 47, 48	68
9	Отражение в учете финансового результата от реализации товаров и другого имущества (по бартерным сделкам):		
	а) прибыли	46, 47, 48	80
	б) убытков	80	46, 47, 48