Особенности учета внешнеэкономических бартерных (товарообменных) операций

В условиях мирового экономического кризиса самым большим дефицитом во внешней торговле неожиданно стали деньги. В нашей стране данное явление усугубляется ограничениями, установленными на приобретение иностранной валюты для осуществления импортных операций. Поэтому многим предприятиям для ведения своей деятельности приходится использовать любые доступные способы, среди которых почетное место заняли бартерные (товарообменные) операции.

О бухгалтерском учете таких операций, осуществляемых между резидентами Республики Беларусь, мы подробно рассказали в прошлом номере. На очереди - особенности бартера внешнеэкономического.

Основным правовым актом, регламентирующим проведение товарообменных операций, является постановление Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.1999 № 405 "О вопросах ценообразования при проведении товарообменных операций", которое возложило разъяснение порядка его применения на Министерство экономики и Министерство финансов Республики Беларусь. Два эти ведомства (при подключении еще и Министерства промышленности) разработали Методические рекомендации по проведению товарообменных операций, которые были утверждены совместным приказом Министерства экономики, Министерства финансов и Министерства промышленности Республики Беларусь от 22.10 1999 № 105/300/340 (далее - Методические рекомендации).

Согласно данному акту белорусские субъекты хозяйствования для правильного оформления товарообменных операций в рамках исполнения внешнеэкономических договоров, предусматривающих обмен продукции, товара, работ (далее - товара) или услуг на эквивалентное по стоимости количество другого товара, при совершении каждой такой сделки (исключение составляют расчеты за энергоресурсы) должны оформить экономическое обоснование сделки. В этом документе должна содержаться в том числе и следующая информация:

цены, складывающиеся на рынке на обмениваемые товары, для определения эквивалентности товарообмена на момент заключения или проведения сделки;

расчет количества товаров, обеспечивающий эквивалентный обмен;

стоимость отпускаемых (экспортируемых) товаров в учетных ценах;

определение цен получаемых (импортируемых) товаров.

Важное значение имеет и еще один показатель, который необходимо привести в экономическом обосновании товарообменной сделки, - так называемый расчетный коэффициент. Он используется для пересчета стоимости получаемых (импортируемых) товаров в белорусские рубли и, соответственно, играет ключевую роль в порядке бухгалтерского учета бартерных операций. Он определяется следующим образом: учетная стоимость отпускаемых (экспортируемых) товаров в белорусских рублях делится на стоимость этих товаров в иностранной валюте.

Как и в первой части данной статьи, особенности учета внешнеэкономических бартерных (товарообменных) операций мы рассмотрим на следующих условных примерах.

Пример 1.

Белорусской организацией "Альфа" 5 октября 2009 г. заключен товарообменный договор с российским предприятием "Бета" на поставку в Россию товаров собственного производства (женские сапоги) в количестве 500 единиц на сумму 50 000 долл. США. Учетная цена единицы отгружаемого товара в белорусских рублях составляет 275 000 руб., а всей партии 137 500 000 руб. Фактическая себестоимость одной пары женских сапог равна 200 000 руб. Отгрузка товара в Россию произведена 19 октября 2009 г.

Предприятие "Бета" по тому же договору поставляет 200 стиральных машин по цене 250 долл. США за единицу на сумму 50 000 долл. США. Стиральные машины были получены из России 23 октября 2009 г. и в тот же день приняты организацией "Альфа" на учет.

Расчетный коэффициент по данной сделке будет равен 2 750 = (137 500 000 // 50 000).

В соответствии с Методическими рекомендациями учетная стоимость одной получаемой стиральной машины составляет 687 500 руб. (250 х 2 750), а стоимость всей партии в учетных ценах 137 500 000 руб. (687 500 х 200).

В бухгалтерском учете организации "Альфа" выполняются следующие записи:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

137 500 000 руб. - отражена реализация женских сапог по товарообменному контракту;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 43

100 000 000 руб. (200 000 х 500) - списана фактическая себестоимость реализованной продукции;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

1 375 000 руб. (137 500 000 х 1%) - начислен сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

36 125 000 руб. (137 500 000 - 100 000 000 - 1 375 000) - отражен финансовый результат от товарообменной операции.

После поступления стиральных машин в обмен на отгруженные женские сапоги выполняются проводки:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 60

137 500 000 руб. - отражено поступление стиральных машин;

ДЕБЕТ 18 КРЕДИТ 51

24 390 000 руб. (50 000 х 2 710 х 18%) - отражена сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь (предположим, что курс Нацбанка Беларуси на 23 октября 2009 г. составляет 2 710 руб. за 1 долл. США);

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 18

24 390 000 руб. - принята к вычету сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 62

137 500 000 руб. - произведен взаимозачет.

## Бухгалтерский учет при изменении условий товарообменного договора

Пример 2

Белорусская организация "Альфа" 2 февраля 2009 г. заключила контракт на поставку российскому предприятию "Бета" продукции собственного производства (трикотажные изделия) в количестве 540 единиц на сумму 23 220 долл. США. Фактическая себестоимость единицы отгруженной продукции составляет 87 000 руб., а всей партии - 46 980 000 руб. По контракту оплата должна быть произведена в течение 30 дней с даты отгрузки товара, которая произведена 12 февраля 2009 г. Согласно учетной политике организации "Альфа" выручка отражается "по оплате".

25 февраля 2009 г. в условия контракта были внесены изменения: предприятие "Бета" оплачивает 200 единиц трикотажных изделий денежными средствами, а на оставшуюся сумму задолженности поставляет пряжу в количестве 1 190 кг для производства трикотажных изделий.10 марта 2009 г. была получена оплата за 200 единиц трикотажных изделий в сумме 8 600 долл. США (курс Нацбанка Беларуси на эту дату составляет 2 880 руб. за 1 долл. США), а 7 апреля 2009 г. поступила пряжа на сумму 14 620 долл. США в обмен на 340 единиц трикотажных изделий.

Согласно экономическому обоснованию учетная цена за единицу изделия составила 122 550 руб., стоимость всей отгруженной продукции в учетных ценах - 66 177 000 руб.

Расчетный коэффициент по данной сделке будет равен 2 850 (66 177 000/23 220).

В бухгалтерском учете организации "Альфа" выполняются следующие записи.

В феврале 2009 г.:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 43

46 980 000 руб. - отражена фактическая себестоимость отгруженной продукции.

После изменения условий договора:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

41 667 000 руб. (122 550 х 340) - отражена реализация по бартеру 340 единиц трикотажных изделий;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 45

29 580 000 руб. (87 000 х 340) - списана фактическая себестоимость реализованной по бартеру продукции;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

416 670 руб. (41 667 000 х 1%) - начислен сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

11 670 330 руб. (41 667 000 - 29 580 000 - 416 670) - отражен финансовый результат по товарообменной операции.

В марте 2009 г.:

ДЕБЕТ 52 КРЕДИТ 90

24 768 000 руб. (8 600 х 2 880) - отражена выручка от реализации 200 единиц трикотажных изделий

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 45

17 400 000 руб. (46 980 000 - 29 580 000) - списана фактическая себестоимость реализованной за денежные средства продукции;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

247 680 руб. (24 768 000 х 1%) - начислен сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

7 120 320 руб. (24 768 000 - 17 400 000 - 247 680) - отражен финансовый результат.

В апреле 2009 г.:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 60

41 667 000 руб. - оприходована пряжа для изготовления трикотажных изделий, полученная по бартеру;

ДЕБЕТ 18 КРЕДИТ 51

7 631 640 руб. (14 620 х 2 900 х 18%) - отражена сумма НДС, уплаченная в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию Беларуси (предположим, что курс Нацбанка Беларуси на 7 апреля 2009 г. составляет 2 900 руб. за 1 долл. США);

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 18

7 631 640 руб. - принята к вычету сумма НДС, уплаченная в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию Беларуси;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 62

41 667 000 руб. - произведен взаимозачет.

Пример 3.

Белорусская организация "Альфа" 11 февраля 2009 г. заключила с украинской организацией "Гамма" товарообменный контракт на сумму 210 000 долл. США. На экспорт отгружаются телевизоры в количестве 700 единиц, а в обмен на телевизоры предполагается поступление холодильников в количестве 400 единиц по цене 525 долл. США за каждый. Стоимость приобретенных телевизоров, предназначенных для отгрузки по товарообменному контракту, составляет 619 500 000 руб. (в том числе НДС - 94 500 000 руб). Стоимость телевизоров в учетных ценах равна 525 000 000 руб. (619 500 000 - 94 500 000).

Расчетный коэффициент по данной сделке будет равен 2 500 (525 000 000/210 000).

Стоимость партии холодильников в учетных ценах равна 525 000 000 руб. Соответственно, учетная стоимость одного холодильника составит 1 312 500 руб. (525 х 2 500).

20 февраля 2009 г. организацией "Альфа" были отгружены в Украину телевизоры по учетной цене, равной цене приобретения. Издержки обращения, приходящиеся на отгруженные по бартерному контракту товары, составили 200 000 руб.

2 марта 2009 г. было подписано дополнительное соглашение к контракту, по которому украинская сторона поставляет 220 единиц холодильников на сумму 115 500 долл. США, а оставшуюся задолженность оплачивает денежными средствами. В соответствии с учетной политикой организации выручка отражается "по оплате".

11 марта 2009 г. в соответствии с дополнительным соглашением к контракту из Украины поступили холодильники. Оплата оставшейся задолженности за отгруженные телевизоры в размере 94 500 долл. США поступила на текущий счет организации "Альфа" 6 апреля 2009 г. Курс Нацбанка Беларуси на эту дату составляет 2 803 руб. за 1 долл. США.

В бухгалтерском учете организации "Альфа" выполняются следующие записи.

В феврале 2009 г.:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

525 000 000 руб. - оприходованы телевизоры по цене приобретения для последующей реализации по товарообменному контракту;

ДЕБЕТ 18 КРЕДИТ 60

94 500 000 руб. - отражен НДС, предъявленный продавцом телевизоров;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

619 500 000 руб. - оплачена стоимость телевизоров;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 18

94 500 000 руб. - отражена сумма НДС, подлежащая вычету;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

525 000 000 руб. - отражена реализация товаров по бартерному контракту;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 41

525 000 000 руб. - списана фактическая себестоимость (стоимость приобретения) реализованных по бартерному контракту товаров;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 44

200 000 руб. - отражены издержки обращения, приходящиеся на реализованные по бартерному контракту товары;

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 90

200 000 руб. (525 000 000 - 525 000 000 - 200 000) - отражен финансовый результат (убыток).

В марте 2009 г.:

Изменение условий договора

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

236 250 000 руб. (94 500 х 2 500) - уточнена выручка от реализации телевизоров (сторнировочная запись);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 41

236 250 000 руб. - уточнена списанная фактическая себестоимость (стоимость приобретения) телевизоров (сторнировочная запись);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 44

90 000 руб. (200 000/525 000 000 х 236 250) - уточнены издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары (сторнировочная запись);

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 90

90 000 руб. - уточнен финансовый результат (сторнировочная запись);

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

288 750 000 руб. (1 312 500 х 220) - оприходованы поступившие по бартерному контракту холодильники;

ДЕБЕТ 18 КРЕДИТ 51

60 291 000 руб. (115 500 х 2 900 х 18%) - отражена сумма НДС, уплаченная в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию Беларуси (предположим, что курс Нацбанка Беларуси на 7 апреля 2009 г. составляет 2 900 руб. за 1 долл. США);

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 18

60 291 000 руб. - принята к вычету сумма НДС, уплаченная в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию Беларуси;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 62

288 750 000 руб. - произведен взаимозачет.

В апреле 2009 г.:

ДЕБЕТ 52 КРЕДИТ 90

264 883 500 руб. (94 500 х 2 803) - оплачена украинской организацией задолженность по отгруженным товарам в соответствии с дополнительным соглашением;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 41

236 250 000 руб. - списана фактическая себестоимость (стоимость приобретения) реализованных телевизоров;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 44

90 000 руб. (200 000/525 000 000 х 236 250 000) - списаны издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

286 335 руб. ( (264 883 500 - 236 250 000) х 1%) - начислен сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

28 257 165 руб. (264 883 500 - 236 250 000 - 90 000 - 286 335) - отражен финансовый результат.

Пример 4.

Белорусская организация "Альфа" заключила 21 апреля 2009 г. с литовским резидентом внешнеэкономический договор купли-продажи продукции собственного производства (полимерные изделия) на сумму 30 000 долл. США. Фактическая себестоимость указанной продукции составляет 65 000 000 руб. В соответствии с учетной политикой организации выручка в бухгалтерском учете признается "по отгрузке".

Оплата согласно договору производится в течение 15 дней со дня отгрузки продукции. Продукция была отгружена 29 апреля 2009 г. Курс Нацбанка Беларуси на эту дату составляет 2 831 руб. за 1 долл. США.

5 мая 2009 г. дополнительным соглашением были внесены изменения в условия договора, на основании которых белорусская организация в обмен на поставленную продукцию получит полимерное сырье (полиэтилен) для производства полимерных изделий на сумму договора, которое поступило из Литвы 12 мая 2009 г.

Согласно составленному экономическому обоснованию, стоимость отгруженных полимерных изделий в учетных ценах без НДС составляет 84 900 000 руб., расчетный коэффициент равен 2 830 (84 900 000/30 000).

Курс Нацбанка Беларуси на 30.04.2009 составляет 2 825 руб. за 1 долл. США, а на 05.05.2009 - 2 810 руб. за 1 долл. США.

В бухгалтерском учете организации "Альфа" выполняются следующие записи.

В апреле 2009 г.:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

84 930 000 руб. (30 000 х 2 831) - отражена выручка от реализации полимерных изделий;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 43

65 000 000 руб. - списана фактическая себестоимость реализованных полимерных изделий;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

849 300 руб. (84 930 000 х 1%) - начислен сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

19 080 700 руб. (84 930 000 - 65 000 000 - 849 300) - отражен финансовый результат;

ДЕБЕТ 98-5 "Курсовые разницы" КРЕДИТ 62

180 000 руб. (30 000 х (2 825 - 2 831)) - произведена переоценка дебиторской задолженности по состоянию на 30.04.2009 в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2007 № 199 (далее - Инструкция № 199).

В мае 2009 г.:

ДЕБЕТ 98-5 "Курсовые разницы" КРЕДИТ 62

450 000 руб. (30 000 х (2 810 - 2 825)) - произведена переоценка дебиторской задолженности по состоянию на 05.05.2009 в соответствии с Инструкцией № 199.

После изменения условий договора:

ДЕБЕТ 98-5 "Курсовые разницы" КРЕДИТ 62

630 000 руб. (450 000 + 180 000) - уточнена сумма дебиторской задолженности (сторнировочная запись);

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

30 000 руб. (84 900 000 - 84 930 000) - уточнена выручка в сумме разницы между учетной ценой и выручкой, отраженной на дату отгрузки (сторнировочная запись);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

300 руб. (30 000 х 1%) - уточнен начисленный сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки (сторнировочная запись);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

29 700 руб. (30 000 - 300) - уточнен финансовый результат (сторнировочная запись).

Пример 5.

Белорусская организация "Альфа" заключила 12 марта 2009 г. с польской компанией внешнеэкономический бартерный договор на поставку продукции собственного производства (макаронных изделий) на сумму 15 000 долл. США в обмен на муку макаронного помола для собственного производства. Фактическая себестоимость данной продукции равна 33 750 000 руб. Макаронные изделия были отгружены в Польшу 17 марта 2009 г.

В соответствии с учетной политикой организации, выручка в бухгалтерском учете признается "по отгрузке".

Согласно экономическому обоснованию сделки стоимость отгружаемой продукции в учетных ценах составила 42 000 000 руб. Расчетный коэффициент равен 2 800 (42 000 000/15 000).

3 апреля 2009 г. дополнительным соглашением внесены изменения в условия договора, на основании которых польская компания оплачивает полученные макаронные изделия денежными средствами. Оплата за продукцию поступила на счет белорусской организации в полном объеме 22 апреля 2009 г.

Курс Нацбанка Беларуси на 03.04.2009 составляет 2 824 руб. за 1 долл. США, а на 22.04.2009 - 2 865 руб. за 1 долл. США.

В бухгалтерском учете организации "Альфа" выполняются следующие записи.

В марте 2009 г.:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

42 000 000 руб. - отражена выручка от реализации макаронных изделий по учетной цене;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 43

33 750 000 руб. - списана фактическая себестоимость реализованных макаронных изделий;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

420 000 руб. (42 000 000 х 1%) - начислен сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

7 830 000 руб. (42 000 000 - 33 750 000 - 420 000) - отражен финансовый результат.

В апреле 2009 г. (после изменения условий договора):

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

360 000 руб. (15 000 х 2 824 - 42 000 000) - уточнена выручка от реализации макаронных изделий в связи с изменениями условий договора по состоянию на 3 апреля 2009 г.;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68

3 600 руб. (360 000 х 1%) - доначислен сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 98-5 "Курсовые разницы"

615 000 руб. (15 000 х (2 865 - 2 824)) - произведена переоценка дебиторской задолженности по состоянию на 22 апреля 2009 г.;

ДЕБЕТ 52 КРЕДИТ 62

42 975 000 руб. (15 000 х 2 865) - оплачена польской компанией задолженность по отгруженным товарам в соответствии с дополнительным соглашением;

ДЕБЕТ 98-5 "Курсовые разницы" КРЕДИТ 92-1 "Внереализационные доходы"

615 000 руб. - списаны курсовые разницы в соответствии с Инструкцией № 199.

## Список использованных источников

1. Анискин Ю.П. Общий менеджмент: Учебник по общей теории менеджмента. М.: РМАТ, 1997.658 с.

2. Балдин К.В. Управленческие решения: Учебник. / К.В. Балдин, С.Н. Воробьев, В.Б. Уткин. - М.: Дашков и Ко, 2004. - 494 с.

3. Бусыгин А.В. Эффективный менеджмент: Учебник. - М.: Издательство "Финпресс", 2000. - 1056 с.

4. Воробьев С.Н. Управленческие решения: Учеб. для вузов по специальности "Менеджмент орг." /С.Н. Воробьев, В.Б. Уткин, К.В. Балдин. - М.: Юнити-Дана, 2003. - 316с.

5. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент: Учебник. -3-е изд. М.: Фирма "Гардарики", 2002. - 528с.

6. Голубков Е.П. Сущность и характерные особенности управленческих решений // Менеджмент в России и за рубежом - 2003 - №

7. Грядовой Д.И. Управленческие решения: теория, методология, практика /Д.И. Грядовой, Н.В. Стрелкова, Г.В. Шашурина; Моск. ун-т МВД России. - М.; М.: МУ МВД РФ; Щит-М, 2004. - 151с.

8. Репкина О.Б. Управленческие решения: Учебное пособие. - М.: РАП, 2005 - 105 с.

9. Саак А.Э., Тюшняков В.Н. Теория управления: Учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2003.128 с.