

Окончание таблицы 2

40	Аналога не имеется.	Положение о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций, утвержденное приказом Минфина РБ, ГНК РБ от 6.04.1999 № 77/63 (с изменениями и дополнениями).
41	Аналога не имеется.	Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете строительных накоплений, утвержденная постановлением Минфина РБ от 06.03.2000 № 15.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2003.— № 104.— С. 8–92.
2. Инструкция по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности: Утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 7 марта 2007 г., № 41.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации, 31 октября 2000 г., № 94н (с учетом изменений и дополнений, внесенных приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 07.05.2003 г. № 38н).
4. Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета / А.С. Бакаев, Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковский и др.; Под ред. А.С. Бакаева.— М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002.— 435 с.
5. 22 положения по бухгалтерскому учету: сб. док.— 3-изд., испр.— М.: Омега-Л, 2007.— 352 с.— (Нормативный портфель бухгалтера).
6. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русск. яз.— М.: Аскери-АССА, 1999.— 1136 с.
7. Захарьин В.Р. Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету (ПБУ) / В.Р. Захарьин.— 2-е изд. стер.— Москва: Омега-Л, 2007.— 637 с.
8. Упрощенная система налогообложения: особенности применения: практическое руководство / под общ. ред. В.В. Семенихина.— 2-е изд., перераб. и доп.— М.: Эксмо, 2006.— 272 с.— (Портфель бухгалтера).

ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Д.М. Иокша, БГЭУ

В настоящее время появились реальные перспективы создания действительно открытой экономики в нашей стране, ее эффективной интеграции в мировое хозяйство. Активное использование внешнеэкономического фактора способствует преодолению негативных процессов в экономике и дальнейшему развитию рыночных отношений. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности имеет свои специфические особенности, без знания которых невозможно получить достоверную информацию для составления бухгалтерской отчетности, поскольку основное назначение бухгалтерской отчетности — обеспечить ее пользователей достоверной информацией об имущественном положении организации, о ее финансовом состоянии и возможности продолжать свою хозяйственную деятельность в обозримой перспективе. В связи с этим весьма актуальны выявление и анализ областей повышенного риска искажения данных бухгалтерского учета внешнеэкономических сделок. При отражении в учете операций по импорту товаров необходимо, во-первых, своевременно поставить импортный товар на балансовый учет, во-вторых, правильно сформировать на счетах бухгалтерского учета фактическую стоимость импортного товара, которая будет являться его себестоимостью при ее дальнейшей реализации. Товар должен быть поставлен на балансовый учет с момента перехода права собственности на него к импортеру. Перейдем к обозначенному нами проблемному вопросу о переходе права собственности на товар по внешнеэкономическому контракту. Очень важный вопрос при осуществлении экспортных операций — своевременность отражения выручки от продажи. Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете для целей налогообложения она должна отражаться на момент перехода права собственности. Однако при установлении этого момента часто допускаются ошибки. Иногда считают, что дата перехода права собственности автоматически определяется базисными условиями поставки, изложенными терминами «Инкотермс» (международные правила толкования торговых терминов) [9]. Это не совсем так. Базис поставки делит расходы, связанные с поставкой товара, между продавцом и покупателем и устанавливает момент перехода рисков случайной гибели и случайной порчи товара от продавца к покупателю. Он означает также исполнение продавцом своих обязательств по поставке товара, т.е. сдачу товара перевозчику.

Поскольку речь идет о внешнеэкономических сделках, следует обратиться к нормам международного права, которые в любой стране, в том числе и в Республике Беларусь, имеют приоритет перед национальным законодатель-

ством. Нормы международного права устанавливаются международными соглашениями. К их числу относится Конвенция Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров (Венская Конвенция 1980 г.), представляющая собой свод унифицированных материально-правовых норм, регулирующих договор международной купли-продажи товаров. Следует иметь в виду, что всеобщих коллизионных норм не существует, в разных государствах они различаются, и суд каждого государства предпочитает ориентироваться на коллизионные нормы своего права. Поэтому так важно для белорусского участника внешнеэкономической сделки определить в контракте, правом какой страны будут регулироваться правовые отношения сторон по сделке. В частности, в отношении момента перехода права собственности прямые нормы содержатся в ГК РБ (ст. 224 и 225) [3]. В соответствии с этими нормами, если иное не установлено законом или договором, право собственности по договору у покупателя возникает с момента передачи ему товара. Передачей признается вручение товара покупателю, т.е. его фактическое поступление во владение покупателя или указанного им лица. Если товар отчуждается в пользу покупателя без обязательства доставки, то передачей признается сдача товара перевозчику для отправки покупателю или в организацию связи для пересылки покупателю по почте. При этом к передаче товара приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа.

Таким образом, если во внешнеэкономическом контракте, заключенном белорусским предпринимателем с иностранной фирмой, не обозначен иной, отличный от указанного момент перехода права собственности, а в качестве применимого права определено национальное право Республики Беларусь, вопрос о моменте перехода права собственности для целей бухгалтерского и налогового учета следует решать в соответствии с описанным выше порядком.

Рассмотрим точки зрения различных ученых по данному вопросу. По мнению Григорьева Ю.А., товарно-материальные ценности, как все другие виды активов, принимаются к бухгалтерскому учету при переходе к организации контроля над ними. Если на контролируемые товары переходит право собственности хозяйственного ведения или оперативного управления, то в бухгалтерском учете последние должны отражаться на балансе (балансовых счетах бухгалтерского учета), а в остальных случаях товары будут учитываться на соответствующих забалансовых счетах [4]. Таким образом, для принятия активов к учету первичным является установление контроля над ними. Причем данная позиция полностью соответствует требованиям МСФО, в соответствии с которыми фактический контроль и несение рисков утраты имущества являются преобладающим фактором над юридическим статусом собственности (например, МСФО 18 «Выручка») [7]. Этот подход соответствует и одному из основных принципов бухгалтерского учета (приоритета содержания сущности операции над ее формой). В соответствии с Методическими указаниями под установлением контроля понимается поступление товаров на склад организации. В них указано, что товары, за которые произведен расчет, однако которые еще не вывезены со склада поставщиков или находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете на счетах расчетов как дебиторская задолженность. Таким образом, независимо от наличия права собственности на товары, если они еще не поступили на склад организации, согласно Методическим указаниям [8] они не должны быть приняты к балансовому учету, поскольку над ними не установлен контроль.

Обратимся к российскому законодательству. В ПБУ 5/01 вместо словосочетания «на дату оприходования» (которое содержалось в ПБУ 5/98) используется более корректное понятие «на дату принятия к бухгалтерскому учету». По мнению А. Медведева, это нововведение отражает изменение философии отечественного бухгалтерского учета [6]. Если ранее, при существовании единого собственника — всего государства, организации являлись балансодержателями государственного имущества, а термин «оприходование» чаще всего означали физическое поступление активов в организацию (на склад или к материально ответственному лицу) и на эту дату активы принимались к бухгалтерскому учету, то с развитием хозяйственного расчета, а затем в связи с всеобщим разгосударствлением экономики России термины «оприходование» и «принятие к учету» перестали быть синонимами, так как «принятие к бухгалтерскому учету» означает в первую очередь переход права собственности на товар от поставщиков к покупателю. При этом физически оприходование активов у покупателя может по дате отличаться от даты принятия к учету. Таким образом, делает вывод А. Медведев, дата принятия к учету означает дату перехода права собственности на имущество согласно условиям договора [6].

По нашему мнению, возможна еще одна позиция организации. В соответствии с МСФО основным моментом для признания выбытия актива является утрата фактического контроля над ним и передача риска случайной гибели покупателю. При этом момент передачи риска случайной гибели актива может не совпадать с моментом перехода прав собственности на данный товар покупателю. На практике возникает обратная ситуация: риск случайной гибели товара переходит покупателю, и при неопределенности договором момента перехода права собственности передача рисков расценивается как основание перехода права собственности на товар [7].

Исходя из точек зрения, изложенных в специальной литературе, можно считать, что принятие товарно-материальных ценностей к балансовому учету возможно в момент:

- установления фактического контроля над товарно-материальными ценностями при наличии права собственности на них;

- переход к покупателю прав собственности на товарно-материальные ценности без установления фактического контроля над ними (товары в пути);
- перехода на покупателя всех рисков, связанных с гибелью товарно-материальных ценностей, признаваемого моментом перехода права собственности, без установления фактического контроля над ними.

К искажению данных учета и налоговым спорам приводит также автоматическое совмещение момента перехода права собственности с исполнением обязательств продавца по поставке товара на основании базисных условий поставки, эти условия делят все расходы по доставке между продавцом и покупателем в соответствии с их обязательствами. Однако нигде в «Инкотермс» нет ни прямых, ни косвенных упоминаний о моменте перехода права собственности. Поэтому некорректно полагать, что этот момент вытекает из базисных условий поставки и автоматически совпадает с моментом исполнения обязательств по поставке товаров и переходом рисков от продавца к покупателю.

Перейдем ко второму, обозначенному нами в статье проблемному вопросу, а именно правильности формирования на счетах бухгалтерского учета фактической стоимости импортного товара.

Статьей 11 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» [5] установлено, что фактическая стоимость импортного товара складывается из следующих затрат по его приобретению:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с контрактом продавцу (контрактная стоимость), указываемая поставщиком в счете (инвойсе);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины, сборы за таможенное оформление;
- вознаграждение посреднической организации, через которую приобретается товар;
- вознаграждение банку за покупку иностранной валюты для оплаты импортного товара;
- иные расходы, если они непосредственно связаны с приобретением товаров, например, расходы на командировки по приобретению товаров, расходы по страхованию, а также начисленные проценты по заемным средствам до принятия товаров к бухгалтерскому учету, если эти средства привлечены для приобретения этих товаров.

При этом в контрактную стоимость в зависимости от базиса поставки может входить часть накладных расходов, оплачиваемых иностранным поставщиком и возмещаемых ему импортером в цене товара. Накладные расходы, не вошедшие в контрактную цену, оплачиваются белорусским покупателем сверх цены. Расходы, оплачиваемые импортером сверх контрактной стоимости, определяется исключительно базисом поставки. Что касается организаций, осуществляющих внешнеторговую деятельность, транспортные расходы по доставке товаров в них могут быть учтены на счете 44 «Расходы на продажу». Однако следует учесть, что к расходам на продажу могут быть отнесены только те расходы на транспортировку и страхование, которые покупатель оплатил после перехода к нему права собственности на импортный товар. Если же он оплачивал такие расходы до перехода к нему права собственности, то покупатель не сможет отразить эти расходы в бухгалтерском учете, поскольку в соответствии с белорусским законодательством все расходы по имуществу может нести только его собственник, если иное не предусмотрено условиями договора. Таким образом, торговой организации в учетной политике необходимо выбрать порядок формирования покупной стоимости товаров: либо учитывать затраты по доставке товаров в стоимости приобретения товаров, либо включать эти расходы в состав расходов на продажу.

Принимая во внимание то, что фактическая стоимость импортного товара в бухгалтерском учете складывается не сразу, а постепенно, по мере отражения затрат по его закупке. Поэтому в экономической литературе у ряда авторов встречается различная методология отражения фактических затрат по импортным операциям. Так, видные российские специалисты в области бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности В.П. Астахов, Ю.А. Григорьев и В.И. Макарьева предлагают для определения затрат, связанных с приобретением импортных товаров, использовать счет 49 «Приобретение импортных товаров, комплексного оборудования, работ и услуг» [1], [4], а Н.Т. Шалашова считает, что для формирования полной стоимости на импортные товары лучше использовать не счет предназначенный для учета товарно-материальных ценностей, а какой-нибудь нейтральный счет. На него следует переводить расходы по закупке импортных товаров по мере их возникновения и отражения на соответствующих счетах учета этих расходов. И после того как будет сформирована стоимость импортного товара [11], его переводят на соответствующий счет по учету товарно-материальных ценностей.

В своих трудах Т.Н. Бабченко предлагает для определения стоимости приобретенных импортных товаров открывать субсчет «Формирование стоимости импортных товарно-материальных ценностей» к счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» [2]. Считаем, что применение этого счета является не совсем правомерным в связи с тем, что этот счет предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении товарно-материальных ценностей с применением учетных цен. Таким образом, определение

стоимости импортного товара на этом счете не совсем точно отвечает принятому назначению. С целью организации контроля за приобретением импортных товаров организациями сферы обращения, по нашему мнению, целесообразно выделить субсчет «Формирование стоимости импортных товаров» к счету 41 «Товары». Следует отметить, что основой для бухгалтерского учета экспортно-импортных операций является контракт на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг). Поэтому в учете должны найти отражение все моменты исполнения контакта. На основании этого и строится схема бухгалтерского учета экспортно-импортных операций, которую условно можно разделить на две части. Первая часть — учет движения товара от поставщика к покупателю, вторая — отражение в учете реализации и расчетов с иностранным покупателем. Наглядно схема бухгалтерского учета импортных операций приведена на рисунке 1

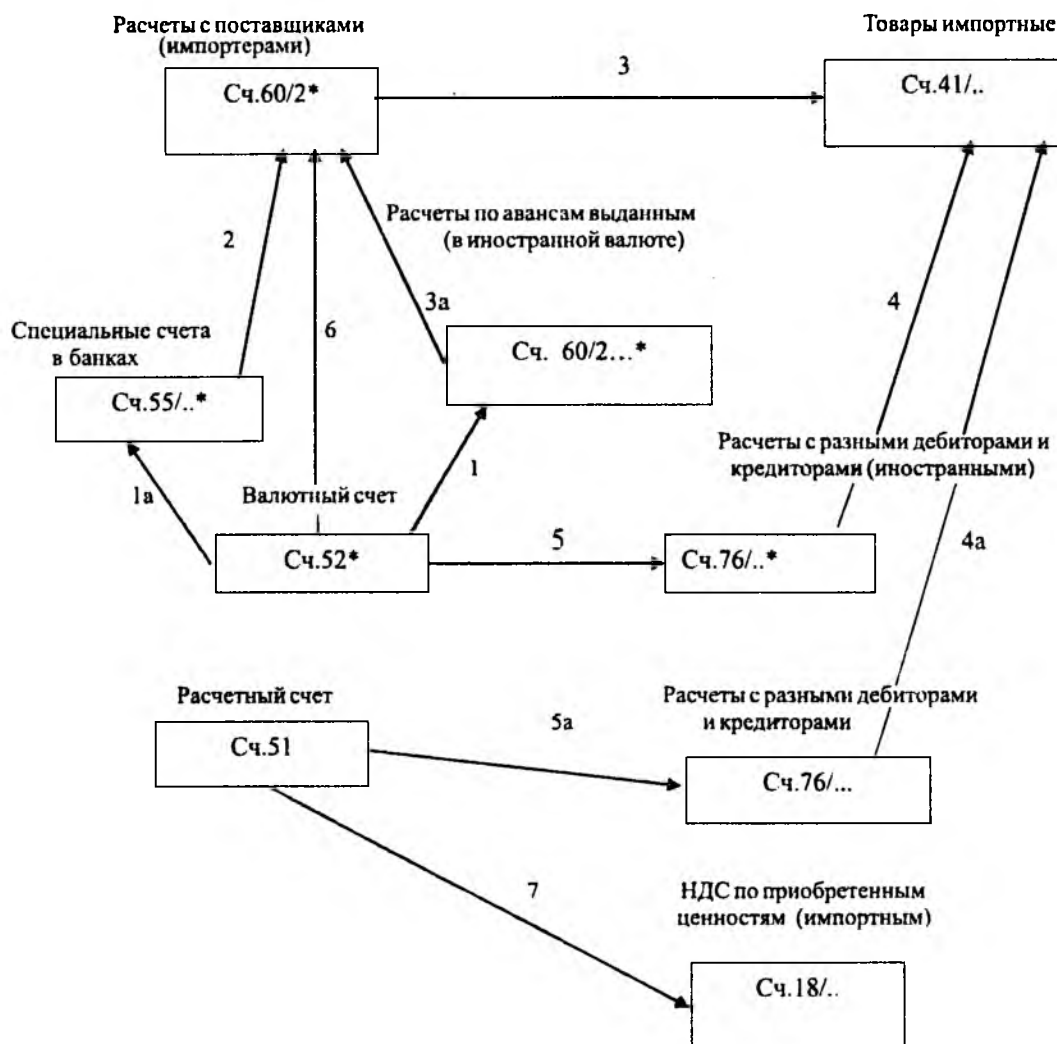


Рис. 1. Схема бухгалтерского учета импортных операций

Примечание:

- графическое изображение «—>» соответствует бухгалтерской записи по формуле: К-т Д-т;
- значком «*», отмечены счета, на которых бухгалтерские записи ведутся в двух оценках: в белорусских рублях и иностранной валюте;
- 1 — перевод аванса иностранному поставщику; 1а — открытие аккредитива, депозита в валюте; 2 — оплата с аккредитива счетов, предоставленных иностранным поставщиком; 3 — акцепт полученных от иностранного поставщика счетов и оприходование импортных товаров; 3а — зачет ранее выданного аванса в иностранной валюте; 4 и 4а — начисление задолженности отечественным и иностранным организациям за услуги (транспортные, страховые и другие накладные расходы); 5 и 5а — оплата накладных расходов в иностранной валюте и в белорусских рублях; 6 — перевод валюты в оплату акцептованных счетов иностранных поставщиков; 7 — оплата НДС по ввозимым по импорту товарам.

В заключении отметим, что основным вопросом учета во внешнеторговых операциях по импорту товаров является формирование стоимости импортного товара. Именно правильно сформированная стоимость импортного товара на счетах бухгалтерского учета играет существенную роль при формировании финансового результата от последующей реализации импортного товара, а также при определении суммы товаров, числящихся на балансе организации на конец отчетного периода. И чем точнее будет сформирована стоимость импортного товара, тем достовернее будет финансовая отчетность организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Астахов В.П. Экспортно-импортные операции.— М.: Экспертное бюро, 2005.— 258 с.
2. Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности.— М.: Главбух, 2005.— 168 с.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь.— Мн.: Амалфея, 2001.— 608 с.
4. Григорьев Ю.А. Импортные операции: учет, анализ, правовые аспекты. М.: Книжный мир, 2002.— 224 с.
5. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».— Мн.: Информпресс, 2004.— 28 с.
6. Медведев. А. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» Расширенный комментарий/ Налоговый вестник.— 2002.— 52 с.
7. Международные Стандарты Финансовой Отчетности.— М.: Аскери-Асса, 99.— 1135 с.
8. «Об утверждении методических указаний по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатах деятельности организаций торговли и общественного питания», утвержденные Приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 20.09.2002 г. № 86.
9. Смирнов В.В. Экспортно-импортные операции в международном бизнесе: Правила «Инкотермс», условия договора, риски и перевод их на страховщика.— М.: Буквица, 1997.— 224 с.
10. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89.
11. Шалашова Н.Т. Учет валютных ценностей.— М.: ЗАО «Бухгалтерский бюллетень».— 2004.— 288 с.

МЕТОДИКИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ И УЧЕТА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ С ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТОЙ

А.Л. Бавдей, канд. экон. наук, доцент БГЭУ
Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ
О.А. Кравченко, БГЭУ

Денежные средства организаций могут быть представлены не только белорусскими рублями, но и наличной иностранной валютой. Круг использования наличной иностранной валюты при проведении валютных операций между субъектами предпринимательской деятельности в нашей стране регулируется статьей 11 Закона Республики Беларусь от 22.07.2003 года № 226-З «О валютном регулировании и валютном контроле», Правилами проведения валютных операций, утвержденными постановлением Правления Нацбанка РБ от 30.04.2004 года, № 72 и Правилами использования наличной иностранной валюты юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 26.12.2002 № 251. Согласно перечисленным нормативным документам расчеты между предприятиями в наличной иностранной валюте запрещены, за исключением случаев, установленных законодательством.

Правилами проведения валютных операций определен перечень случаев, в которых возможно использование иностранной валюты между юридическими лицами-резидентами Республики Беларусь:

- расчеты с транспортными и (или) экспедиторскими организациями за перевозку и (или) экспедирование грузов за пределы и из-за пределов Республики Беларусь, за пределами Республики Беларусь, при транзите через территорию Республики Беларусь;
- проведение организациями республики валютных операций с банками;
- внесение налогов, сборов (пошлин) и обязательных платежей в бюджет (республиканский, местный), государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды в случае, если возможность их уплаты в иностранной валюте предусмотрена законодательными актами, и т.д.

Кроме конкретно указанных случаев в Правилах № 72 также предусмотрена возможность расчетов между резидентами на основании разрешений (лицензий) Национального банка РБ. Порядок получения юридическими и физическими лицами разрешений Нацбанка на проведение валютных операций с использованием иностранной валюты на территории Республики Беларусь определен Инструкцией о порядке выдачи разрешений (свидетельств о регистрации) на проведение валютных операций и на открытие счетов за пределами Республики Беларусь, а также представления в банк уведомлений при совершении валютных операций, связанных с движением капитала (утверждена постановлением Правления Нацбанка РБ от 11.06.2004 № 90).

Отдельно определен перечень случаев, в которых возможно использование иностранной валюты, ценных бумаг и (или) платежных документов в иностранной валюте в отношениях между субъектом валютных операций и физическим лицом на территории Республики Беларусь:

- осуществление розничной торговли в магазинах беспошлинной торговли, открываемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь;