

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, ЭКОНОМИСТУ, ФИНАНСИСТУ

1	2	3	4
3	Списание нераспределенной прибыли отчетного года (после начисления доходов учредителям) на субсчет 87/2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет"	87/1	87/2
4	Использование нераспределенной прибыли прошлых лет:		
	на начисление доходов (дивидендов) учредителям	87/2	70, 75
	на пополнение уставного капитала предприятия	87/2	85
	на пополнение резервного фонда	87/2	86
	на пополнение фондов специального назначения	87/2	88
5	Списание непокрытого убытка отчетного года (по окончании года)	87/1	80
6	Погашение убытков отчетного года:		
	за счет целевых взносов учредителей	75	87/1
	за счет средств резервного фонда	86	87/1
	за счет средств специальных фондов	88	87/1
7	Списание непокрытого убытка прошлых лет:		
	за счет прибыли отчетного года	81/2	87/2
	за счет целевых взносов учредителей	75	87/2
	за счет средств резервного фонда	86	87/2
	за счет специальных фондов	88	87/2

УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

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

Реализации товаров на экспорт предшествует заключение контракта с зарубежным покупателем (иностранной фирмой). В контракте указываются: юридические лица, их почтовые и банковские реквизиты, наименование и количество экспортируемых товаров, их качественные характеристики, сроки поставки, цена, общая сумма контракта, условия расчетов, особенности упаковки, маркировки, сдачи и приемки груза, базисные условия поставки, ответственность сторон за нарушение контракта. Оговариваются также форс-мажорные обстоятельства и порядок решения споров, другие обязательства поставщика и покупателя, принятые в международной практике при заключении контрактов.

Учет экспортных операций ведется по странам, отдельным покупателям, контрактам, каждой товарной партии, а внутри ее — по группам и видам товаров. Под товарной партией понимается определенное количество, обособленно отраженное в учетных регистрах предприятия. При определении признаков учетной партии во внимание принимают вид товара и возможность сохранения партии при перевозке, перевалках и хранении груза.

За учетную партию товаров принимаются:

при железнодорожных перевозках — груз, отправленный в один адрес, в одном вагоне, по одному контракту, оформленный одним счетом, одной или несколькими железнодорожными накладными;

при воздушных перевозках — отправка товаров в один адрес, оформленная одной авианакладной;

при пересылке экспортных товаров по почте — отправка груза за границу, оформленная одной почтовой квитанцией;

при морских перевозках — отправка груза по одному коносаменту в один адрес;

при автомобильных перевозках — отправка груза за границу в одном автомобиле, в один адрес, по одному контракту, оформленная одной товарно-транспортной накладной, одним счетом.

Если при концентрации сыпучих и жидких грузов (зерна, минеральных удобрений и др.) в портах и на пограничных станциях невозможно сохранить первоначальную партию товара, то по этим товарам в местах перевалки и концентрации груза вводится количественно-суммовой учет их движения. Для этого открывается отдельная карточка, в которой записи по приходу товаров производятся по данным приемных актов портов или счетов поставщиков, а по расходу — на основании отгрузочных документов и счетов, выписанных иностранными покупателями. Учет экспортных товаров по партиям обеспечивает возможность контроля за сохранностью и перемещением каждой товарной партии по всему маршруту ее движения от продавца к покупателю.

Основанием для бухгалтерских записей по учету экспортных операций являются документы, свидетельствующие об их движении: железнодорожные накладные, товарно-транспортные и авиационные накладные, багажные квитанции, коносаменты, почтовые квитанции, которые свидетельствуют об отгрузке товаров в установленные адреса; извещения товарно-транспортных контор, счета-фактуры предприятия-поставщика (с приложенными спецификациями), приемные акты, подтверждающие поступление товаров в порты и на склады, приемные акты иностранных экспедиторов, складские свидетельства, приемные акты консигнаторов и другие документы, подтверждающие движение экспортных товаров за границей.

В соответствии с Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” субъекты хозяйствования имеют право самостоятельно применять метод определения выручки от реализации товаров и другого имущества: либо по мере их отгрузки, либо по мере оплаты покупателями расчетных документов. От выбранного метода определения выручки от реализации товаров и другого имущества зависит порядок отражения в учете экспортных операций.

Учет реализации товаров на экспорт по мере их отгрузки. При осуществлении внешнеэкономических операций в свободно конвертируемой валюте в случае использования метода определения выручки от реализации товаров и иного имущества по мере их отгрузки на экспорт отражение в учете по кредиту счетов реализации и определение финансовых результатов по этим операциям производятся на дату отгрузки и сдачи счетов к оплате иностранному покупателю или комиссионеру.

Отпускная экспортная стоимость отгруженных товаров и иного имущества определяется путем пересчета контрактной их стоимости в денежные единицы Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка страны на дату таможенного оформления экспорта товаров. По мере отгрузки товаров и предъявления к оплате счетов на контрактную их стоимость, пересчитанную в белорусские рубли, в бухгалтерском учете делаются следующие записи: дебет счетов 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” 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”.

В соответствии с международной практикой расчеты за экспортные товары могут вестись в различных формах. Для учета расчетов с иностранными покупателями к счету 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” могут быть открыты следующие субсчета:

62/1 “Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо”;

62/2 “Расчеты с иностранными покупателями по аккредитивной форме”;

62/3 “Расчеты с иностранными покупателями по открытому счету”;

62/4 “Расчеты с иностранными покупателями по предоставленному коммерческому кредиту”;

62/5 “Расчеты с иностранными покупателями векселями (траттами), полученными в иностранной валюте”.

Одновременно себестоимость фактически отгруженных предприятием товаров, продукции, основных средств и иного имущества списывается в дебет счетов 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”, 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств”, 48 “Реализация прочих активов” в корреспонденции с кредитом счетов учета этих ценностей (41 “Товары”, 40 “Готовая продукция”, 01 “Основные средства” и др.).

По мере поступления валютной выручки за отгруженные товары на транзитный валютный счет дебетуется счет 52 “Валютный счет”, субсчет 52/1 “Транзитный валютный счет” и кредитуются счета 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” или 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (на сумму поступившей валюты, пересчитанной в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка республики на дату зачисления средств на транзитный валютный счет). На разницу между официальным курсом Национального банка Республики Беларусь на момент поступления валютной выручки на транзитный валютный счет и на момент экспорта (отгрузки) товаров дооценивается дебиторская задолженность с отнесением дооценки в дебет счетов 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” или 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” в корреспонденции с кредитом счета 80 “Прибыли и убытки” (при положительной курсовой разнице). При отрицательной курсовой разнице составляются обратные бухгалтерские проводки.

Субъекты хозяйствования обязаны обеспечить обязательную продажу 30 % валютных поступлений на торгах ОАО “Белорусская валютно-фондовая биржа” в течение 5 рабочих дней со дня поступления валюты на счета в белорусских или зарубежных банках. Юридические лица и предприниматели без образования юридического лица должны обеспечить поступление на свой валютный счет выручки от реализации товаров на экспорт не позднее 90 календарных дней с момента их отгрузки, а по товарам,

поставленным в европейские страны — 60 дней. Расходы по транспортировке, складированию, хранению, страхованию экспортных товаров распределяются между продавцом и иностранным покупателем в зависимости от базисных условий поставки, оговоренных в контракте. Таможенные пошлины и сборы, расходы по транспортировке, экспедированию и страхованию грузов и др., связанные с экспортом товаров и оплачиваемые экспортером, относятся в дебет счетов 44 "Издержки обращения", 43 "Коммерческие расходы", 20 "Основное производство" и кредит счетов 65 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", 68 "Расчеты с бюджетом", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др. Финансовый результат по экспортным операциям списывается со счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" в кредит или дебет счета 80 "Прибыли и убытки".

При предварительной оплате поставки товаров на экспорт на сумму поступившей валюты дебетуется счет 52 "Валютный счет", субсчет 52/1 "Транзитный валютный счет" и кредитуется счет 64 "Расчеты по авансам полученным". Иностранная валюта, поступившая в порядке предварительной оплаты, подлежит распределению в общеустановленном порядке (продается 30 % валютных поступлений на ОАО "Белорусская валютно-фондовая биржа" в течение 5 рабочих дней с момента предоплаты). При отгрузке товаров на экспорт на их контрактную стоимость дебетуется счет 64 "Расчеты по авансам полученным" в корреспонденции с кредитом счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" (по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на момент отгрузки товаров). На разницу между официальным курсом Национального банка Республики Беларусь на момент отгрузки товаров и на момент поступления валютной выручки дооценивается кредиторская задолженность в дебет счета 80 "Прибыли и убытки" и кредит счета 64 "Расчеты по авансам полученным" (если при предварительной оплате курс был ниже, чем при отгрузке товаров). Если при предоплате курс был выше, чем при отгрузке товаров, то на курсовую разницу дооценивается дебиторская задолженность по дебету счета 64 "Расчеты по авансам полученным" и кредиту счета 80 "Прибыли и убытки".

Учет реализации товаров на экспорт по мере их оплаты покупателями. При использовании метода определения выручки от реализации товаров на экспорт по мере их оплаты, отражение в учете реализации товаров и определение финансовых результатов от экспортных операций производится на дату поступления выручки на транзитный валютный счет. На основании документов, подтверждающих отгрузку товаров на экспорт, их фактическая себестоимость списывается в дебет счета 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции с кредитом счетов 41 "Товары", 40 "Готовая продукция", 01 "Основные средства" и др. К счету 45 "Товары отгруженные" рекомендуется открыть следующие субсчета:

- 45/1 "Товары экспортные по прямым поставкам";
- 45/2 "Товары экспортные в пути на территории республики";
- 45/3 "Товары экспортные на складах в пунктах их переотправки на территории республики";
- 45/4 "Товары экспортные в пути за границей";
- 45/5 "Товары экспортные на комиссии за границей";
- 45/6 "Товары, снятые с экспорта";
- 45/7 "Товары отгруженные, но не отфактурованные".

Аналитический учет товаров отгруженных на экспорт ведут по субсчетам, странам, покупателям, контрактам, учетным партиям и видам экспортных товаров. Для целей учета и контроля отгрузки товаров по экспорту на каждый контракт открывается специальная карточка, в которой отражаются:

- наименование покупателя;
- дата заключения контракта;
- наименование товара;
- даты отгрузки партии товаров, ее движения и сдачи покупателю экспортного груза и т. п.

В случаях выполнения учетных работ на ЭВМ вместо карточек составляются специальные машиннограммы, в которых содержится подробная информация, позволяющая бухгалтерской службе предприятия вести действенный контроль за выполнением заключенных контрактов по экспорту товаров, отгруженных иностранному покупателю.

Отгруженные по экспортному контракту товары числятся на счете 45 "Товары отгруженные" до момента их оплаты иностранным покупателем. По мере поступления валютной выручки за экспортные товары и другие ценности дебетуется счет 52 "Валютный счет", субсчет 52/1 "Транзитный валютный счет" и креди-

туются счета учета реализации: 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" (на сумму валютной выручки по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ее поступления). Одновременно списывается себестоимость товаров отгруженных в дебет счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" в корреспонденции с кредитом счета 45 "Товары отгруженные". Коммерческие расходы, связанные с поставкой товаров на экспорт, оплачиваемые экспортером согласно контракту, учитываются по дебету счетов 44 "Издержки обращения", 43 "Коммерческие расходы" и др. После отражения в учете реализации товаров на экспорт издержки обращения списываются в установленном порядке в дебет счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" с кредитованием счетов 44 "Издержки обращения", 43 "Коммерческие расходы" и др. Издержки обращения могут также списываться непосредственно в дебет счета 80 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с кредитом счетов 44 "Издержки обращения", 43 "Коммерческие расходы" и др. Финансовый результат по экспортным операциям (прибыль) списывается в кредит счета 80 "Прибыли и убытки" с дебетованием счетов учета реализации товаров и другого имущества. На полученный убыток от реализации экспортных товаров составляется обратная бухгалтерская проводка.

В случае использования в расчетах предварительной оплаты экспортных товаров поступление валютных средств отражается по дебету счета 52 "Валютный счет", субсчет 52/1 "Транзитный валютный счет" и кредиту счета 64 "Расчеты по авансам полученным" (по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день зачисления валюты). По мере отгрузки товаров на экспорт дебетуется счет 64 "Расчеты по авансам полученным" и кредитуются счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", 48 "Реализация прочих активов" (на контрактную стоимость отгруженных товаров по официальному курсу Национального банка страны на дату поступления предоплаты).

Методика синтетического учета реализации товаров и другого имущества на экспорт приведена в таблице 1.

Таблица 1

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета экспортных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	I. Отражение в учете реализации товаров и другого имущества на экспорт по моменту их отгрузки (с последующей оплатой)		
1	Отражение в учете контрактной стоимости реализованных товаров и другого имущества на экспорт (по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент отгрузки товаров и другого имущества)	62, 76	46, 47, 48
2	Списание себестоимости реализованных товаров и другого имущества на экспорт	46, 47, 48	41, 40, 01 и др.
3	Начисление издержек обращения (коммерческих расходов) по экспорту товаров и другого имущества (согласно условиям контракта)	44, 43 и др.	76, 68, 65 и др.
4	Отражение в учете оплаты услуг хозяйственных органов и других издержек обращения (коммерческих расходов): а) валютой б) белорусскими рублями	76, 68, 65 и др. 76, 68, 65 и др.	52 51
5	Списание на счета учета реализации издержек обращения (коммерческих расходов)	46, 47, 48	44, 43 и др.
6	Начисление налогов, уплачиваемых от реализации товаров и другого имущества на экспорт	46, 47, 48	68
7	Отражение в учете финансового результата по экспортным операциям: а) прибыли б) убытков	46, 47, 48 80	80 46, 47, 48
8	Поступление валютной выручки за отгруженные на экспорт товары и другие ценности (по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату зачисления денег на валютный счет)	52/1	76, 62

1	2	3	4
9	Дооценка дебиторской задолженности по экспортным операциям (при положительных курсовых разницах)	62	80
10	Дооценка кредиторской задолженности по экспортным операциям (при отрицательных курсовых разницах)	80	62
II. Отражение в учете реализации товаров и другого имущества на экспорт по моменту их отгрузки (с предварительной оплатой)			
1	Поступление предоплаты за товары отгруженные от иностранного покупателя (по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату зачисления валюты на транзитный валютный счет)	52/1	64
2	Отражение в учете реализации по мере отгрузки товаров на экспорт (на контрактную их стоимость по курсу Национального банка страны на дату таможенного оформления экспорта)	64	46, 47, 48
3	Списание на реализацию себестоимости товаров и другого имущества, отгруженных по экспортному контракту	46, 47, 48	41, 40, 01 и др.
4	Дооценка кредиторской задолженности по экспортным операциям (при положительных курсовых разницах)	80	64
5	Дооценка дебиторской задолженности по экспортным операциям (при отрицательных курсовых разницах)	64	80
6	Начисление издержек обращения (коммерческих расходов) по экспорту товаров и другого имущества (согласно условиям контракта)	44, 43 и др.	76, 68, 65 и др.
7	Отражение в учете оплаты издержек обращения (коммерческих расходов):		
	а) валютой	76, 68, 65 и др.	52
	б) белорусскими рублями	76, 68, 65 и др.	51
8	Начисление налогов, уплачиваемых от объема реализации товаров и другого имущества на экспорт	46, 47, 48	68
9	Списание на счета учета реализации издержек обращения (коммерческих расходов)	46, 47, 48	44, 43 и др.
10	Отражение в учете финансового результата по экспортным операциям:		
	а) прибыли	46, 47, 48	80
	б) убытков	80	46, 47, 48
III. Отражение в учете реализации товаров и другого имущества на экспорт по моменту их оплаты (с последующей оплатой)			
1	Отражение в учете отгрузки товаров и другого имущества на экспорт	45	41, 40, 01 и др.
2	Начисление издержек производства (коммерческих расходов) по экспорту товаров и другого имущества (согласно условиям контракта)	44, 43 и др.	76, 68, 65 и др.
3	Отражение в учете оплаты издержек обращения (коммерческих расходов):		
	а) валютой	76, 68, 65 и др.	52
	б) белорусскими рублями	76, 68, 65 и др.	51
4	Зачисление валютной выручки от реализации товаров и другого имущества на транзитный валютный счет (по курсу Национального банка Республики Беларусь на день зачисления валюты на счет)	52/1	46, 47, 48
5	Списание на счета учета реализации издержек обращения (коммерческих расходов)	46, 47, 48	44, 43 и др.
6	Списание на счета учета реализации себестоимости отгруженных товаров и другого имущества	46, 47, 48	45
7	Начисление налогов, уплачиваемых от объема реализации товаров и другого имущества по экспорту	46, 47, 48	68
8	Отражение в учете финансового результата по экспортным операциям:		
	а) прибыли	46, 47, 48	80
	б) убытков	80	46, 47, 48
IV. Отражение в учете реализации товаров и другого имущества на экспорт по моменту их оплаты (с предварительной оплатой)			
1	Поступление предоплаты за товары и другое имущество от иностранного покупателя (по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату зачисления валюты на транзитный валютный счет)	52/1	64

1	2	3	4
2	Отражение в учете реализации товаров и другого имущества по мере их отгрузки (на контрактную стоимость по курсу Национального банка республики на дату поступления предоплаты)	64	46, 47, 48
3	Списание на реализацию себестоимости товаров и другого имущества, отгруженных по экспортному контракту	46, 47, 48	41, 40, 01 и др.
4	Начисление издержек обращения (коммерческих расходов) по экспорту товаров и другого имущества (согласно условиям контракта)	44, 43 и др.	76, 68, 65 и др.
5	Отражение в учете оплаты услуг хозяйственных органов и других издержек обращения (коммерческих расходов):		
	а) валютой	76, 68, 65 и др.	52
	б) белорусскими рублями	76, 68, 65 и др.	51
6	Списание на счета учета реализации издержек обращения (коммерческих расходов)	46, 47, 48	44, 43 и др.
7	Начисление налогов, уплачиваемых от реализации товаров и другого имущества на экспорт	46, 47, 48	68
8	Отражение в учете финансового результата по экспортным операциям:		
	а) прибыли	46, 47, 48	80
	б) убытков	80	46, 47, 48

МЕТОДИКА УЧЕТА УСТАВНОГО ФОНДА

П. Г. Пономаренко, канд. экон. наук, доцент ГКИ

Уставный фонд предприятий, создаваемых на территории Республики Беларусь, формируется за счет взносов их собственников (участников, учредителей). Размер уставного фонда и порядок его формирования определяются уставом предприятия и учредительным договором.

Все юридические лица, кроме предприятий с иностранными инвестициями, страховых организаций и банков, обязаны сформировать уставный фонд к моменту государственной регистрации учредительных документов или дополнений и изменений, касающихся размера уставного фонда.

Положением о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь от 16 марта 1999 г. № 11, установлены минимальные размеры уставного фонда:

открытых акционерных обществ — 10000 минимальных заработных плат;

закрытых акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью — 300 минимальных заработных плат;

унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения — 750 минимальных заработных плат;

обществ с дополнительной ответственностью, хозяйственных товариществ, производственных кооперативов, казенных предприятий — 150 минимальных заработных плат;

крестьянских (фермерских) хозяйств, созданных в форме коммерческих организаций — 50 минимальных заработных плат;

коммерческих организаций, создаваемых для осуществления преимущественно производственной деятельности в одной из указанных организационно-правовых форм — в размере 50 процентов от минимального размера уставного фонда, установленного для коммерческой организации соответствующей организационно-правовой формы.

По окончании второго и каждого последующего финансового года с момента регистрации (перерегистрации) коммерческой организации стоимость ее чистых активов должна быть не менее размера внесенного уставного фонда. Если стоимость чистых активов окажется менее установленного минимального размера уставного фонда, то коммерческая организация подлежит ликвидации.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь "О нормативном регулировании понятия