

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ИМПОРТА ТОВАРОВ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К НОВОМУ ПЛАНУ СЧЕТОВ

М. Ю. Кольбух, БГЭУ

Исторический опыт рыночно-ориентированных развитых стран свидетельствует, что рост производства и национального дохода, ускорение научно-технического прогресса и развитие наиболее выгодных сфер деятельности достигаются на основе эффективной системы управления внешнеторговой деятельностью. Внешнеторговая деятельность предприятий, являясь органическим элементом национальной экономики, постоянно взаимодействует с ней. Этим определяется ее высокое значение как для развития национальной экономики в целом, так и отдельных ее отраслей и предприятий.

Совершенствование импорта и повышение его роли и значимости в развитии народного хозяйства требуют осуществления кардинальных преобразований системы его управления, включая создание научно обоснованной концепции. Действующая система этого управления далека от совершенства по многим причинам и, прежде всего, вследствие неразработанности методологии, методик и организации бухгалтерского учета и контроля внешнеторговой деятельности предприятий, ограничивающих ее информационное обеспечение.

В свете наметившихся прогрессивных тенденций управления экономикой приобрел новое значение вопрос эффективной системы бухгалтерского информационного обеспечения менеджмента деятельностью предприятий по импорту товаров, адекватной современным требованиям и условиям их деятельности. Решение этой проблемы предполагает переосмысление ряда традиционных понятий и сложившихся методик учета и контроля разных видов импорта товаров.

Новый План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению окончательно вступают в силу в Республике Беларусь с 1 января 2004 г. В ныне действующий План счетов ни разу с момента его утверждения 28.02.92 г. не вносились принципиальные коррективы, хотя в связи с изменениями законодательства, в первую очередь налогового, появлялись новые счета и менялось значение и использование имеющихся счетов и субсчетов. Поэтому трансформация Плана счетов бухгалтерского учета к потребностям современной экономики назрела давно.

Любая ломка в методологии, методиках и организации бухгалтерского учета чревата большими затратами сил и средств на замену учетных регистров и программного обеспечения и болезненно воспринимается практическими работниками. Новые правила и способы ведения учета во многом заимствованы из российского Плана счетов, который, в свою очередь, основан на принципах Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Такой подход оправдан, когда подробные нормативные документы изданы по учету всех видов активов, обязательств, отдельных хозяйственных операций. Ко времени выпуска Плана счетов 2000 г. россияне имели 15 Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), 10 методических указаний и 5 методических рекомендаций по составлению бухгалтерской отчетности. Учитывая, что на сегодня существует только 3 белорусских ПБУ ("Учетная политика", "Учет основных средств" и "Учет нематериальных активов"), Минфину Республики предстоит проделать до 1.01.2004 г. огромную работу, чтобы вооружить бухгалтеров недостающими нормативно-правовыми и инструктивными документами. С принятием нового Плана счетов потребуются изменить все комментарии, рекомендации, разъяснения, затрагивающие бухгалтерский учет, скорректировать формы и содержание отчетности. Поскольку налогообложение и учет у нас тесно связаны, возникает необходимость в уточнении ряда позиций учетного характера.

В таблице представлено три варианта учета операций по импорту товаров с использованием трех планов счетов: ныне действующего Плана счетов, нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в Республике Беларусь, Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации (табл. 1).

В приведенном нами примере принято, что форма оплаты за импортные товары – предоплата.

Проведем анализ учета импортных операций с применением различных Планов счетов. В условиях применения проекта нового Плана счетов учет импорта товаров изменился несущественно, в основном изменились названия счетов, методика учета импортных операций осталась прежней. В первую очередь это связано с отсутствием новой законодательной базы, инструкций и методических указаний по применению нового Плана счетов. Существенным отличием можно считать отражение в учете результата по курсовым разницам, который предлагается отражать не на счете 99 «Прибыли и убытки», а на счете 91 «Прочие доходы и расходы» [3].

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету импорта товаров в разрезе трех Планов счетов

. Хозяйственные операции	Действующий план счетов РБ		Новый план счетов РБ (проект)		План счетов РФ	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Перечислены средства для покупки иностранной валюты	57	51	57	51	57	51
Купленные средства в иностранной валюте зачислены на валютный счет	52	57	52	57	52	57
Отражена курсовая разница на счете 57						
положительная	57	83/5	57	98	57	91
отрицательная	31/12	57	97	57	91	57
Оплачено поставщику за импортные товары	60	52	60	52	60	52
Поступили товары по импорту	41	60	41	60	15	60
В том числе НДС	18/1	60	18/1	60	19	60
Оприходованы импортные товары					41	15
Отражена курсовая разница на счете 60						
положительная	60	83/5	60	98	60	91
отрицательная	31/12	60	97	60	91	60
Отражен результат по курсовым разницам						
положительный	83/5	80	98	91		
отрицательный	80	31/12	91	97		

Как было сказано выше, проект нового Плана счетов бухгалтерского учета в Республике был разработан на основании Плана счетов Российской Федерации, и поэтому необходимо рассмотреть методики учета импортных товаров в России, предполагая, что в условиях быстрой интеграции Беларуси и России, унификации бухгалтерского учета Российской Федерации и Республики Беларусь, методика отражения в учете операций по импорту товаров в нашей стране будет аналогичной применяемой в Российской Федерации. Согласно ПБУ РФ 3/2000 с 01.01.2000 г. курсовые разницы, возникающие в связи с изменением курсов валюты списываются на финансовые результаты как внереализационные доходы (расходы). По мнению нашему, это является положительным и прогрессивным шагом в развитии учета. Необходимо отметить, что до введение нового Плана счетов в Российской Федерации отражение в учете курсовых разниц было аналогично применяемому ныне в Республике Беларусь, т.е. первоначально курсовые сальдо отражались на счетах 31 «Расходы будущих периодов» (при повышении курса валюты) или 83 «Доходы будущих периодов» (при его понижении). Ежемесячно сальдо по этим счетам списывалось на счет 80 «Прибыли и убытки». Отнесение этих курсовых разниц непосредственно на счета финансовых результатов не только упрощает методику бухгалтерского учета импорта товаров, но и приближает ее к Международным учетным стандартам.

Важнейшим этапом учета импортных товаров является учет формирования себестоимости импортных товаров, так как от правильного ее определения во многом зависит финансовый результат внешнеэкономической деятельности предприятия.

В Российской Федерации существует три подхода к тому, каким образом должна формироваться окончательная стоимость импортных товаров.

Первый подход заключается в том, что для калькулирования стоимости импортных товаров и для учета их наличия и движения используется только один счет. Стоимость товара и все расходы, связанные с его приобретением, при таком подходе относятся непосредственно на счет 41 «Товары». Другими словами, в данном случае счет 41 «Товары» выступает, как калькуляционный. Недостаток этой методики заключается в том, что на счете 41 «Товары» числятся как товары, которые не полностью сформировали свою полную стоимость, так и товары, уже сформировавшие свою полную стоимость. Изначально, счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, которые уже сформировали свою стоимость. Поэтому считаем целесообразным разделить функцию калькуляции и функцию учета окончательной стоимости импортных товаров на двух разных счетах бухгалтерского учета.

Второй подход заключается в том, что первоначально импортный товар приходится на счет 41 «Товары», а расходы отражаются на счете учета затрат (счете 44 «Расходы на продажу»). Затем, с этого счета товар и

расходы списываются на специальный калькуляционный счет, где и формируется окончательная стоимость импортного товара. После того, как полная стоимость товаров сформирована, она переносится с калькуляционного счета на специальный субсчет счета 41 «Товары».

Положительным для этого является то, что в нем сделана попытка разделить процесс сбора всех расходов по приобретению импортного товара и процесс последующего его учета. Для этого используется специальный калькуляционный счет. Но стоимость импортного товара и затраты по его приобретению попадают на калькуляционный счет не напрямую, а после предварительного отражения на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Это несколько усложняет учет и увеличивает работу бухгалтера. В данном случае при отнесении произведенных расходов по импорту товаров на счет 44 «Расходы на продажу», нарушается методологическое предназначение этого счета, которое заключается в накоплении расходов, списываемых в дальнейшем в дебет счета 90 «Продажи». Кроме этого, при данной методике учета импортный товар проходит через счет 41 «Товары» дважды, первый раз по контрактной стоимости, второй раз по полной стоимости его приобретения, что тоже может привести к путанице в учете.

В соответствии с третьим подходом стоимость импортного товара и все затраты, связанные с его приобретением, сразу относятся на специальный калькуляционный счет, как правило, это счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Формирование себестоимости импортного товара». В дебет этого счета списываются расходы, формирующие так называемую внешнеторговую себестоимость импортного товара, состоящую из контрактной стоимости товара, накладных расходов (транспортные расходы, оплата погрузочно-разгрузочных работ, расходы по страхованию, складированию товаров, оплата экспедиторских услуг и др.), таможенные пошлины и сборы, и другие расходы. После того, как окончательная стоимость импортных товаров сформирована, калькуляционный счет закрывается и в дальнейшем импортные товары учитываются в обычном порядке на полную сумму фактических затрат по их приобретению. На торговом предприятии делается бухгалтерская запись Дебет счета 41 «Товары», Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Формирование себестоимости импортного товара».

Рекомендуемая нами методика является наиболее рациональным с точки зрения ведения бухгалтерского учета. Однако применение счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» является не совсем правомерным и оправданным. Дело в том, что, по действующему Плану счетов Российской Федерации, использование этого счета предусмотрено только в определенных случаях. В частности, в Плане счетов в комментариях к счету 41 «Товары» сказано, что «Поступление товаров и тары возможно отражать в учете с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами». Если рассмотреть аналогичный порядок применения счета 15 для учета материалов, то можно увидеть, что этот счет не предназначен для калькулирования полной стоимости материалов. Изначально счет 15 предназначался для учета материалов по учетным ценам. Эта методика была основана на однотипной номенклатуре, поступающих на предприятие материалов в стабильных ценах на них. В течение месяца в дебет счета 15 относится покупная стоимость материалов и фактические расходы по заготовке и доставке материалов, т.е. материальные ценности отражаются по фактической себестоимости в течение месяца. В последующем с кредита счета 15 в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» или 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» приходятся фактически поступившие материальные ценности по ценам приобретения (без НДС). В конце месяца выявляется разница, которая списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов». Накопленная на счете 16 разница в стоимости приобретенных материалов списывается в дебет счетов учета затрат пропорционально стоимости израсходованных материалов.

Считаем, что необходимо использовать другой счет, который был бы предназначен непосредственно для формирования полной стоимости импортных товаров. Аналогом такого счета для внеоборотных активов является счет 08 «Капитальные вложения». В связи с тем, что действующим Планом счетов для оборотных активов не предусмотрен специальный калькуляционный счет, предлагаем ввести обособленный самостоятельный счет 19 «Формирование полной стоимости товаров», субсчет 1 «Импортные товары». Номер счета выбран из свободных позиций, оставшихся в разделе «Производственные запасы» нового Плана счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. План счетов бухгалтерского учета. — Мн., 2000.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утвержден Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

3. Новый план счетов бухгалтерского учета финансовохозяйственной деятельности организаций (предприятия). Комментарии, рекомендации к применению.— Мн., 2002.
4. Обзор различий Плана счетов/ НЭГ.— 2002.— № 77.
5. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: под ред. Стровского Л. Е.— М., 2000.
6. Бухгалтерский учет в торговле: под ред. Баканова М.И.— М., 2002.
7. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: под ред. Кравченко Л.И.— Мн., 2001.

Опыт и мудрость, которую ВЫ оцените

- *Оптимизация
налогообложения и
финансовых схем;*
- *Аудиторская проверка,
предупреждение штрафов;*
- **Бесплатное
консультационное
обслуживание
в течении
(40-дней) после
проверки;**
- **Принципиально
новые условия
оплаты.**



***Мы Лучшие
на протяжении
10-ти лет!!!***

**Специальное
предложение для
крупных клиентов**

**Мы будем рады
Каждому клиенту!!!**

**г. Минск, ул. К. Либкнехта 68, ком. 1005, 1006
Тел./факс: 286-25-20, 226-96-22
e-mail: Audiks@tut.by**