

УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

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

Экспорт – это вывоз товаров с таможенной территории Республики Беларусь за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Республики Беларусь.

Реализации товаров на экспорт предшествует заключение контракта с зарубежным покупателем (иностранной фирмой). В контракте указываются: продавец и покупатель, их почтовые и банковские реквизиты, наименование и количество экспортируемых товаров, их качественные характеристики, сроки поставки, цена и общая сумма контракта, условия расчетов, особенности упаковки, маркировки, сдачи и приемки грузов, базисные условия поставки, момент перехода права собственности на товар, ответственность сторон за нарушение контракта. Оговариваются также форс-мажорные обстоятельства и порядок решения спорных вопросов, другие обязательства поставщика и покупателя, принятые в международной практике при заключении контрактов (например, порядок гарантийного и послегарантийного обслуживания, обеспечения запасными частями, условия выполнения монтажных работ, специальные условия испытаний, сроки исковой давности и др.).

Сторонам контракта часто не известны различия в торговой практике в странах их партнеров. Это влечет за собой недопонимание, споры и обращения в суды, а также потерю времени и денег. При международных торговых отношениях, когда продавец и покупатель находятся в разных странах, встает вопрос о расходах, связанных с продвижением товара от продавца к покупателю. Для устранения подобных проблем Международная торговая палата разработала Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс». Последняя редакция «Инкотермс» вступила в силу с 1 января 2000 года. «Инкотермс» прежде всего, устанавливает отдельно обязанности продавца и покупателя в части распределения расходов, связанных с доставкой товара от продавца к покупателю (расходов по транспортировке, маркировке, упаковке товаров, получению экспортных и импортных лицензий, расходов, связанных с прохождением товаров через таможенную и др.). «Инкотермс» устанавливает также момент передачи риска утраты или повреждения товара от продавца к покупателю, но не устанавливает момент передачи права собственности. «Инкотермс-2000» состоит из четырех групп: E, F, C и D, в каждую из которых входят определенные условия поставки. Всего установлено 13 основных базисных условий поставок. Необходимо отметить, что «Инкотермс» носит рекомендательный характер, и его применение в полном объеме или частично в контракте зависит от воли договаривающихся сторон. При несовпадении толкования базисных условий поставки в контракте и в «Инкотермс» приоритет имеют условия контракта.

Учет экспортных операций ведется по странам, отдельным покупателям, контрактам, каждой учетной товарной партии, а внутри ее – по группам и видам товаров. Под учетной товарной партией понимается определенное количество однородного груза, отправленного в один адрес, по одному контракту, оформленное одним транспортным документом и отфактурованное одним счетом. Только в комплексе перечисленные признаки определяют товарную партию. При определении признаков учетной партии во внимание принимают вид товара и возможности сохранения партии при перевозке, перевалках и хранении груза.

Учет экспортных товаров по партиям обеспечивает возможность контроля за сохранностью и перемещением каждой партии товаров по всему маршруту ее движения от продавца к покупателю.

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

Среди экспортеров можно выделить три группы предприятий:

- предприятия-производители экспортной продукции;
- торговые фирмы, закупающие товар у отечественных производителей и реализующие его на экспорт;
- посреднические фирмы, реализующие товар на экспорт на условиях комиссии или консигнации.

Методика документального оформления и учета продажи товаров на экспорт в каждой группе предприятий будет иметь отличия. Рассмотрим методику и организацию учета экспортных операций у первых двух групп

экспортеров. При реализации товаров, продукции и иного имущества на экспорт метод определения выручки от реализации устанавливается предприятием исходя из условий хозяйствования и заключенных договоров. Договором определяется момент возникновения у покупателя права владения, пользования и распоряжения приобретаемым имуществом. Если в контракте момент возникновения у покупателя права владения, пользования и распоряжения приобретаемым имуществом не определен, то руководствуются международным законодательством (т.е. право собственности переходит от продавца к покупателю при отгрузке товаров на экспорт).

Если контрактом обусловлен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженным имуществом и риска его случайной гибели от продавца (экспортера) к покупателю после поступления денежных средств в оплату отгруженного имущества на валютный счет экспортера либо в кассу, то выручка от реализации такого имущества отражается на счетах учета реализации и определяется финансовый результат от экспортной операции на дату поступления денежных средств (метод определения выручки от реализации по оплате отгруженных товаров и другого имущества).

Если договором предусмотрено, что право владения, пользования и распоряжения отгруженным имуществом переходит от продавца (экспортера) к покупателю по мере отгрузки имущества и предъявления покупателю расчетных документов, то отражение выручки на счетах учета реализации и определение финансового результата от экспортной операции производится на дату предъявления покупателю расчетных документов при условии отгрузки товаров (имущества), то есть метод определения выручки от реализации имущества по мере его отгрузки.

Учет реализации по методу определения выручки по оплате отгруженного имущества

При использовании метода определения выручки от реализации товаров и другого имущества по мере их оплаты отражение выручки по кредиту счетов учета реализации и определение финансовых результатов производится на дату поступления денежных средств на счета в банках либо в кассу предприятия при условии отгрузки товарно-материальных и других ценностей покупателям (заказчикам).

По мере отгрузки товарно-материальных и других ценностей на экспорт согласно условиям контракта их фактическая себестоимость списывается в дебет счета 45 «Товары отгруженные» с кредита счетов учета имущества: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов.

Чтобы проследить движение отгруженных ценностей, к счету 45 «Товары отгруженные» могут быть открыты 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 переотправки товара 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, ведется по субсчетам, странам, покупателям, контрактам, учетным партиям и видам экспортной продукции. Для целей учета и контроля на каждый контракт открывается специальная карточка, в которой отражаются:

- наименование покупателя;
- дата заключения контракта;
- наименования товаров;
- даты отгрузки товаров, их движения и сдачи покупателю экспортного груза, оплаты за товар и т.д.

В условиях использования ЭВМ вместо карточек составляют соответствующие машинограммы, в которых содержится подробная информация, позволяющая бухгалтерской службе вести оперативный контроль за выполнением заключенных контрактов, за движением и сохранностью товаров и другого имущества, отгруженных иностранному покупателю.

Отгруженные по экспортному контракту товарно-материальные и другие ценности учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» до момента их оплаты иностранным покупателем.

Кроме расходов на производство продукции (покупку товаров) экспортер несет расходы, связанные с продвижением товаров от продавца к покупателю. Эти расходы называются коммерческими, или расходами на продажу и распределяются между продавцом и иностранным покупателем в зависимости от базисных условий поставки, оговоренных в контракте. Они составляют значительную долю в структуре затрат и нередко достигают 30-50%. Расходы на продажу готовой продукции (коммерческие расходы) включают: затраты на подготовку товаров к отгрузке (проверку качества, количества), расходы по организации сбыта (маркетинговые

услуги), на погрузку-разгрузку товаров и продукции, расходы по их хранению на перевалочных пунктах, на транспортировку товаров различными видами транспорта, расходы по страхованию товаров в пути, оплату таможенных сборов и пошлин, банковские расходы, недостачи товарно-материальных ценностей в пути и при хранении в пределах установленных норм естественной убыли и другие виды расходов.

Основанием для отнесения той или иной суммы затрат к коммерческим расходам являются первичные документы: счета транспортно-экспедиторских организаций, перевозочные документы, таможенные декларации, страховые полюсы и сертификаты, акты, подтверждающие выявленные недостачи товаров в пути и на складах, акты приемки работ, платежные поручения и выписки банка и другие документы.

Для синтетического учета коммерческих расходов используется счет 44 «Расходы на реализацию», к которому рекомендуется открыть два субсчета: 44/1 «Коммерческие расходы» и 44/2 «Издержки обращения». Субсчет 44/1 используют промышленные и иные производственные предприятия и организации, субсчет 44/2 – торговые организации и предприятия.

Аналитический учет коммерческих расходов следует вести по контрактам, что позволит определить затраты по каждой сделке и обеспечит правильное списание этих затрат на реализацию и контроль за эффективностью каждой экспортной операции.

Поступившая от покупателей (заказчиков) валютная выручка за отгруженные товары и другие ценности зачисляется на транзитный валютный счет либо приходится в кассу предприятия. В бухгалтерском учете она отражается по дебету счетов учета денежных средств (52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет», 50 «Касса») в корреспонденции с кредитом счетов учета реализации имущества (90 «Реализация», субсчет 1 «Выручка от реализации», 91 «Операционные доходы и расходы») – на контрактную стоимость реализованного имущества в пересчете в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка страны на дату поступления денежных средств.

Одновременно фактическая себестоимость реализованных товарно-материальных и других ценностей на экспорт списывается в дебет счетов учета реализации (90 «Реализация», субсчет «Себестоимость реализации», 91 «Операционные доходы и расходы») с кредита счета 45 «Товары отгруженные». Затем списывают на реализацию коммерческие расходы по данной экспортной операции бухгалтерской записью: дебет счетов 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» и кредит счета 44 «Расходы на реализацию». Начисление налогов, уплачиваемых из выручки от реализации, отражается по дебету счетов 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». В конце месяца определяется финансовый результат от реализации, который списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». При получении прибыли в бухгалтерском учете составляют проводку: дебет счетов 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль/убыток от реализации» или 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов» и кредит счета 99 «Прибыли и убытки». При получении убытка в учете делают обратную проводку.

Субъекты хозяйствования обязаны обеспечить поступление на свой валютный счет выручки от реализации товарно-материальных ценностей и другого имущества на экспорт не позднее 90 календарных дней с момента отгрузки (таможенного оформления), а по товарам и другому имуществу, поставляемым в европейские страны – 60 дней.

Юридические лица и предприниматели без образования юридического лица должны провести обязательную продажу 30% валютных средств в течение 5 рабочих дней со дня поступления валюты на счета в белорусских или зарубежных банках или в кассу предприятия. Для проведения обязательной продажи поступившей валюты предприятие должно предоставить в банк следующие документы:

- реестр распределения поступившей валютной выручки;
- поручение на обязательную продажу валютных средств на торгах ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа»;
- поручение на зачисление оставшихся в распоряжении предприятия валютных средств на текущий валютный счет предприятия.

Если предприятие имеет льготы по обязательной продаже валюты, оно должно предоставить в банк подтверждающие документы. Льготируемая валютная выручка зачисляется на специальный счет для аккумуляции средств в иностранной валюте для погашения валютных кредитов, предоставленных Правительством Республики Беларусь, либо под его гарантию, либо зарубежными кредиторами.

В бухгалтерском учете проведение обязательной продажи иностранной валюты отражается следующим образом: на сумму иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, пересчитанную в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату списания валюты со счета дебетуется счет 57 «Переводы в пути» и кредитуется счет 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет». Одновременно валюта, оставшаяся в распоряжении предприятия, перечисляется на текущий валютный счет по этому же курсу бухгалтерской записью: дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет» и кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет».

На практике валюта на биржевых торгах продается в лотах. Лот — это минимальная сумма иностранной валюты, которая может быть предоставлена к покупке или продаже. Если сумма иностранной валюты, подлежащая продаже, меньше определенного размера, то банк аккумулирует эту валюту на своем транзитном валютном счете и ждет поступления сумм валюты на продажу от других клиентов. За это время официальный курс Национального банка Республики Беларусь может измениться. В этом случае производится дооценка валютных средств на счете 57 «Переводы в пути». Возникающая положительная курсовая разница отражается в учете записью: дебет счета 57 «Переводы в пути» и кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы». Отрицательная курсовая разница отражается обратной проводкой.

При зачислении на расчетный счет рублевого эквивалента за проданную валюту в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы». Одновременно на стоимость проданной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь составляется проводка: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредит счета 57 «Переводы в пути».

На сумму комиссионного вознаграждения банку за проданную валюту дебетуют счет 91 «Операционные доходы и расходы» и кредитуют счета 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др. Комиссионное вознаграждение при обязательной продаже валюты уплачивается в белорусских рублях в размере 0,3% от стоимости проданной валюты. В остальных случаях комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты уплачивается, как правило, в валюте в размере до 1%.

Денежные средства в валюте, поступившие по экспортному контракту в порядке предварительной оплаты, отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50 «Касса», 52 «Валютные счета») в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные» в пересчете в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка страны на дату поступления денежных средств. Поступившие авансовые платежи подлежат распределению в общеустановленном порядке (в течение 5 рабочих дней).

По мере отгрузки товаров и другого имущества на экспорт отражается их реализация по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счетов учета реализации (90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы») — на контрактную стоимость, пересчитанную в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка республики на дату таможенного оформления экспорта. При этом суммы кредиторской задолженности, числящиеся по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату погашения кредиторской задолженности, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если отгрузка имущества на экспорт в отчетном периоде не произведена). Возникающие при переоценке положительные курсовые разницы отражаются по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с дебетом счета 92 «Внереализационные доходы и расходы». При отрицательных курсовых разницах составляется обратная проводка.

Учет реализации по методу определения выручки по отгрузке имущества на экспорт

При использовании метода определения выручки от реализации имущества по его отгрузке на экспорт, отражение выручки от реализации имущества по кредиту счетов учета реализации производится на дату предъявления покупателю расчетных документов при условии отгрузки имущества.

По мере отгрузки товаров и другого имущества на экспорт и предъявления счетов к оплате на контрактную их стоимость, пересчитанную в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка РБ на дату таможенного оформления экспорта, в бухгалтерском учете делается запись: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредит счетов учета реализации (90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы»).

В соответствии с международной практикой расчеты за экспортные товары могут вестись в различных формах. Поэтому 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 расчетов»;
- 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»;
- 62/5 «Авансы полученные».

Следует отметить, что предприятия и организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, исключая и дополняя их, а также вводить дополнительные субсчета, оговорив это в приказе об учетной политике.

Одновременно фактическая себестоимость отгруженных товаров и другого имущества списывается в дебет счетов учета реализации (90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы») в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов учета этих ценностей (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других). Коммерческие расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», приходящиеся на реализованные товарно-материальные ценности, списываются в дебет счетов учета реализации в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на реализацию». Начисление налогов, уплачиваемых из выручки от реализации, отражается по дебету счетов 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Финансовый результат от экспортной операции в конце месяца списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

По мере поступления валютной выручки за отгруженные товары и другое имущество на транзитный валютный счет или в кассу предприятия дебетуются счета учета денежных средств (50 «Касса», 52 «Валютные счета») и кредитуется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на сумму поступившей валюты, пересчитанную в национальную денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка страны на дату поступления денежных средств. При этом суммы дебиторской задолженности, числящиеся по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату поступления валютных средств в уплату по экспортному контракту или на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный месяц, если денежные средства до конца месяца не поступили. Возникающие при переоценке дебиторской задолженности положительные курсовые разницы отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы». При отрицательных курсовых разницах составляется обратная проводка.

Если условиями контракта предусмотрена предварительная оплата по экспортному контракту, то по мере поступления иностранной валюты от покупателя дебетуются счета 50 «Касса», 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» и кредитуется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные». Поступившие суммы аванса пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на транзитный валютный счет или в кассу предприятия. Поступившие валютные авансовые платежи распределяются в общеустановленном порядке.

При отгрузке товаров и другого имущества на экспорт на их контрактную стоимость, пересчитанную в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка РБ на дату таможенного оформления экспорта, в бухгалтерском учете составляется проводка: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредит счетов учета реализации (90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы»). При этом суммы кредиторской задолженности, числящиеся по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату отгрузки имущества или на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный месяц (если отгрузка имущества в отчетном периоде не произведена). Возникающие при переоценке задолженности положительные курсовые разницы отражаются по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При отрицательных курсовых разницах составляется обратная проводка.

Учет экспортных операций предприятиями-посредниками

Если предприятие-владелец товара не может самостоятельно найти покупателя, то прибегают к услугам посредников. В этом случае экспортный товар продается по договору комиссии (консигнации). Договор консигнации — это разновидность договора комиссии, при котором посредник обязуется по поручению продавца реализовать товар третьим лицам. Предприятие, передающее товары для реализации на условиях консигнации, именуется «консигнантом». Фирма-комиссионер, осуществляющая реализацию товаров с принадлежащего ей консигнационного склада, называется «консигнатором». Консигнатор продает товар от своего имени, но за счет консигнанта в соответствии с договором комиссии (консигнации). Следует помнить, что в условиях осуществления консигнационных операций право собственности и риск случайной гибели товарно-материальных ценностей сохраняется за консигнантом. Поэтому такой товар подлежит обязательному страхованию. При заключении договора консигнации следует внимательно изучать его условия. В международной практике применяют два вида условий консигнации:

1. По окончании срока, устанавливаемого договаривающимися сторонами, при неполном объеме реализации возможно продление срока консигнации, снижение цен, возврат товарно-материальных ценностей консигнанту и т.п.;

2. В договор включают пункт «делькредере», в соответствии с которым, консигнатор принимает на себя ответственность о полной реализации товаров в течение установленного срока за особое вознаграждение.

В договоре консигнации также подробно оговаривают условия расчетов. Возможны два варианта расчетов:

1. Консигнант указывает в договоре ту цену, которую консигнатор должен уплатить ему после реализации. Консигнационное вознаграждение определяется как разница между ценой реализации и консигнационной ценой;

2. Консигнант устанавливает твердую цену, по которой консигнатор должен реализовать ценности третьим лицам. Консигнационное вознаграждение определяется в процентах к выручке или в твердой сумме.

При продаже товаров на условиях консигнации значительную часть составляют коммерческие расходы, которые распределяются между консигнантом и консигнатором согласно контракта (раздела «базисные условия поставки»). При этом в международной практике применяют следующие варианты распределения коммерческих расходов:

- расходы производятся за счет консигнанта;
- расходы несет консигнатор, но в дальнейшем их возмещает консигнант сверх консигнационного вознаграждения;
- расходы несет консигнатор, и они включаются в консигнационное вознаграждение;
- расходы распределяются в определенном соотношении, оговоренном в контракте, между консигнантом и консигнатором.

В соответствии со статьей 880 Гражданского кодекса Республики Беларусь расходы, связанные с экспортом товаров по договору комиссии, производятся за счет комитента (консигнанта).

Все перечисленные особенности договорных отношений оказывают влияние на методику и организацию бухгалтерского учета. Отражение на счетах бухгалтерского учета также зависит от порядка расчетов между партнерами. Между ними возможны два варианта расчетов:

1. Покупатели товаров рассчитываются с консигнатором, а он в свою очередь – с консигнантом.
2. Покупатели производят оплату непосредственно консигнанту, а он выплачивает оговоренное вознаграждение консигнатору.

Однако на практике чаще применяется первый вариант.

Так как консигнатор не становится владельцем товара, то поступивший по договору консигнации товар у него учитывается за балансом на счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Консигнант учитывает этот товар на счете 45 «Товары отгруженные», а вознаграждение консигнатору отражает в составе коммерческих расходов на счете 44 «Расходы на реализацию».

При отгрузке товаров на консигнацию консигнант выписывает консигнатору предварительный счет (счет-проформу), в котором указывает количество, вес, цену и стоимость товара. Вместе со счетом-проформой передаются транспортно-сопроводительные и другие документы. Счет-проформа не является основанием для немедленного платежа, но его данные используются при окончательном расчете за товары, реализованные на условиях консигнации. Если выручка предварительно поступает на счет консигнатора, то он обязан перечислить ее консигнанту (за вычетом консигнационного вознаграждения).

У консигнанта (владельца товара) продажа товаров на экспорт на условиях консигнации отражается следующим образом:

1. В соответствии с контрактом отгружен товар консигнатору:
Дебет счета 45 «Товары отгруженные»;
Кредит счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др. — на фактическую его себестоимость.
2. Отражены коммерческие расходы с НДС, связанные с продажей товаров:
Дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» — на сумму НДС, указанную в счете, Дебет счета 44 «Расходы на реализацию» — на стоимость расходов без НДС;
Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на стоимость расходов с НДС.
3. При отгрузке комиссионного товара иностранному покупателю на основании полученного от консигнатора извещения о продаже товаров признается выручка в учете:
Дебет счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
Кредит счета 90 «Реализация» — на контрактную стоимость реализованного товара.
4. Одновременно списывается на реализацию себестоимость реализованного товара:
Дебет счета 90 «Реализация»;
Кредит счета 45 «Товары отгруженные» — на фактическую себестоимость.
5. Списываются на реализацию коммерческие расходы:
Дебет счета 90 «Реализация»;

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию» — на сумму коммерческих расходов.

6. Начисляется комиссионное вознаграждение консигнатору:

Дебет счета 44 «Расходы на реализацию»;

Кредит счета 76 «Расчета с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму комиссионного вознаграждения консигнатору.

7. Начисляются налоги, уплачиваемые из выручки от реализации:

Дебет счета 90 «Реализация»;

Кредит счета 68 «Расчета по налогам и сборам» — на сумму начисленных налогов.

8. В конце месяца определяется и списывается финансовый результат от продажи товаров на условиях консигнации:

Дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль/убыток от реализации»;

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — если получена прибыль; и составляется обратная проводка, если получен убыток.

9. Поступили деньги от покупателя за реализованный товар, включая комиссионное вознаграждение консигнатору:

Дебет счета 52 «Валютные счета»;

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на сумму поступившей валютной выручки.

10. Оплачено комиссионное вознаграждение консигнатору

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» — на сумму комиссионного вознаграждения.

Если деньги сначала поступают на счет консигнатора и он, удержав свое вознаграждение, перечисляет причитающуюся консигнанту сумму, то в учете реализация товаров на условиях консигнации отражается следующим образом:

• на общую стоимость реализованных на условиях консигнации товаров:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 90 «Реализация» — на контрактную стоимость реализованных товаров с учетом комиссионного вознаграждения консигнатора;

• на сумму поступившей валютной выручки от консигнатора:

Дебет счета 52 «Валютные счета»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму, причитающуюся консигнанту за вычетом комиссионного вознаграждения консигнатору;

• на сумму комиссионного вознаграждения, удержанного консигнатором:

Дебет счета 44 «Расходы на реализацию»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Остальные операции отражаются в учете аналогично методике, рассмотренной выше.

Если покупатели рассчитываются с консигнатором, то у консигнатора (посредника) отражение операций по продаже товаров на счетах бухгалтерского учета будет следующим:

1. Поступили товары по договору комиссии (консигнации):

Дебет счета 004 «Товары, принятые на комиссию» — за балансом.

2. Начислены коммерческие расходы, возмещаемые консигнантом

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму расходов, связанных с продажей товаров, возмещаемых консигнантом.

3. Начислены собственные затраты консигнатора:

Дебет счета 44 «Расходы на реализацию»;

Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. — на сумму собственных расходов консигнатора.

4. При передаче права собственности на товар покупателю:

Кредит счета 004 «Товары, принятые на комиссию» — за балансом.

Одновременно — на сумму комиссионного вознаграждения консигнатору:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит счета 90 «Реализация»;

- на сумму, причитающуюся консигнанту:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

5. Списываются на реализацию собственные расходы консигнатора:
Дебет счета 90 «Реализация»;
Кредит счета 44 «Расходы на реализацию».
6. Начисляются налоги, уплачиваемые из суммы комиссионного вознаграждения консигнатора:
Дебет счета 90 «Реализация»;
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».
7. В конце месяца определяется и списывается финансовый результат от оказания услуг по продаже товаров на условиях консигнации:
Дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль/убыток от реализации»;
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — на сумму полученной прибыли.
Если расходы превысили доходы и получен убыток, то в учете он отражается обратной проводкой.
8. Поступили деньги за реализованные товары на счет консигнатора:
Дебет счета 52 «Валютные счета»;
Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на общую контрактную стоимость товара.
9. Перечислены деньги за реализованный товар, причитающийся консигнанту:
Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
Кредит счета 52 «Валютные счета» — на контрактную стоимость товаров за вычетом комиссионного вознаграждения и расходов по продаже консигнационного товара, возмещаемых за счет консигнанта.
Если покупатели перечисляют деньги за товар непосредственно консигнанту, а он рассчитывается с консигнатором, то отражение на счетах бухгалтерского учета операций по оказанию услуг по продаже товаров на условиях консигнации у консигнатора будет следующим:
 1. Поступление товара на консигнационный склад:
Дебет счета 004 «Товары, принятые на комиссию» — за балансом.
 2. Продажа товаров иностранному покупателю:
Кредит счета 004 «Товары, принятые на комиссию» — за балансом.
 3. Начисляются расходы, связанные с продажей товара, возмещаемые консигнантом:
Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
 4. Начисляются собственные расходы консигнатора, связанные с продажей товара:
Дебет счета 44 «Расходы на реализацию»;
Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.
 5. Поступили денежные средства от консигнанта:
 - за оказание услуг по продаже товаров:
Дебет счета 52 «Валютные счета»;
Кредит счета 90 «Реализация» — на сумму комиссионного вознаграждения консигнатору.
 - в качестве возмещения расходов, связанных с продажей товаров, оплаченных консигнатором согласно контракта:
Дебет счета 52 «Валютные счета»;
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
 6. Списываются расходы консигнатора, связанные с оказанием услуг по продаже товаров:
Дебет счета 90 «Реализация»;
Кредит счета 44 «Расходы на реализацию».
 7. Начисляются налоги, уплачиваемые из выручки от реализации:
Дебет счета 90 «Реализация»;
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».
 8. В конце месяца определяется и списывается финансовый результат от продажи товаров на условиях консигнации:
Дебет счета 90 «Реализация», субсчет 9 «Прибыль/убыток от реализации»;
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — на сумму полученной прибыли.
При получении убытка в учете делается обратная запись.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие. Под ред. Л.И.Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2001.

3. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. Под ред. П.С. Безруких.– 4-е изд., перераб и доп.– М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие. Под ред. М.И.Баканова.– М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практическое пособие.– Мн.: ФУАинформ, 2004.
6. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях.– 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2001.

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ РОЗНИЧНЫХ ЦЕН НА ТОВАРЫ С УЧЕТОМ РАСХОДОВ НА ИХ ТРАНСПОРТИРОВКУ

Е.Ф. Мазаник, преподаватель БГЭУ

Постановлением Министерства экономики от 4 апреля 2003 года № 83, и от 4 ноября 2003 года № 215 утверждено Положение о порядке формирования и применения цен и тарифов на территории Республики Беларусь. Это Положение распространяется на всех юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность на территории Республики.

Согласно пункту 2.2 данного Постановления субъекты хозяйствования формируют отпускные цены на товары с учетом или без учета расходов, связанных с их транспортировкой.

При приобретении товаров по отпускным ценам, сформированным без учета расходов связанных с транспортировкой до пункта обусловленного договором (условия франко-склад), торговые предприятия получили право увеличивать их на сумму транспортных расходов по доставке товаров (если не установлен иной порядок).

При самовывозе товаров, отпускные цены на которые установлены на условиях франко-назначения, покупателю возмещаются транспортные расходы в сумме, включенной в отпускные цены. Транспортные расходы по переотправке товаров торговыми организациями относятся на их издержки.

В организациях розничной торговли расходы на транспортировку товаров занимают значительный удельный вес в издержках обращения. Эти расходы покрываются за счет валовых доходов, полученных от реализации товаров (торговых надбавок). С учетом всех расходов, в том числе и расходов на транспортировку товаров торговые организации самостоятельно устанавливают размеры торговых надбавок на товары, но не выше 30% от покупной стоимости.

По мнению автора, формирование отпускной цены на товары с учетом расходов, связанных с их транспортировкой, имеет ряд как положительных, так и отрицательных моментов.

К положительным моментам следует отнести увеличение валового дохода, полученного от реализации товаров, а также увеличение сумм налогов, перечисляемых в бюджет, и налогов, уплачиваемых из валовых доходов, полученных от реализации товаров (НДС; налог на прибыль; сбор на формирование местных целевых бюджетных жилищно-инвестиционных фондов и сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда по ставке 1,15%; сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налог с пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды по ставке 3%). Такой порядок формирования цен значительно повышает доходы торговых организаций, а также средства, поступающие в бюджет.

Произведем расчет розничных цен, а также налогов, причитающихся уплате в бюджет на условном примере.

Таблица 1

Расчет определения стоимости товара и розничной цены за 1 единицу

Сумма реализации товаров без учета транспортных расходов	Сумма реализации товаров с учетом транспортных расходов	Увеличение стоимости товара, руб.	Цена за единицу товара, руб.	
			без учета транспортных расходов	с учетом транспортных расходов
Покупная стоимость 50 000 000 руб.	Покупная стоимость 51 000 000 руб.	X	X	X
Торговая надбавка 30% 15 000 000 руб.	Торговая надбавка 30% 15 300 000 руб.	X	X	X
НДС 18% 11 700 000 руб.	НДС 18% 11 934 000 руб.	X	X	X
Итого: 76 700 000 руб. Продано: 100 ед.	Итого: 78 234 000 руб. Продано: 100 ед.	1 534 000	767 000	782 000