



Рис. 2. Последовательность распределения накладных расходов

накладные производственные (общие для всех хозяйств) и общехозяйственные расходы. Поэтому распределение накладных расходов каждой из этих групп целесообразно производить отдельно.

Разработка и совершенствование методики распределения накладных расходов предприятий железной дороги в очередной раз ярко выявили необходимость постановки калькуляционного учета и формирования соответствующих служб и отделов на структурных подразделениях, что позволит основную массу накладных расходов прямо относить на тот или иной вид деятельности (продукции, работ и услуг) и точно калькулировать себестоимость продукции (работ, услуг).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Н. Сушкевич.– Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003.– 264 с.
2. Гизатуллина В. Г., Кейзер И. А. Управленческий бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие.– Гомель: БелГУТ, 2000.– 186 с.
3. Гизатуллина В. Г. Себестоимость железнодорожных перевозок: Учебное пособие.– Гомель: БелГУТ, 2002.– 290 с.
4. Михальцев Е. В. Себестоимость железнодорожных перевозок.– М.: Трансжелдориздат, 1957.– 270 с.
5. Орлов В. Н., Чудов А. С. Калькуляция и анализ себестоимости железнодорожных перевозок.– М.: Транспорт, 1967.– 284 с.
6. Чудов А. С., Шульга А. М., Смехова Н. Г. Себестоимость железнодорожных перевозок.– М.: Транспорт, 1976.– 302 с.
7. Шульга А. М. Себестоимость железнодорожных перевозок и пути ее снижения.– М.: Транспорт, 1974.– 266 с.

УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

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

Импорт – это ввоз товаров, работ, услуг, материалов, оборудования, других объектов основных средств, результатов интеллектуальной собственности, в том числе исключительных прав на них, на таможенную территорию Республики Беларусь из-за границы без обязательства об обратном вывозе.

Проведению импортных операций предшествует заключение контракта с иностранным поставщиком, в котором четко и подробно оговариваются основные условия сделки: наименование и количество покупаемых товарно-материальных ценностей, их качественные характеристики, цена, сроки поставки, условия и маршруты транспортировки, формы оплаты, форс-мажорные обстоятельства, санкции за нарушение условий контракта, порядок рассмотрения споров и др.

Основанием для ведения учета импортных операций товарно-материальных ценностей и их движения являются оформленные соответствующим образом первичные документы:

- акцептованные счета фирм-поставщиков с приложением спецификаций;
- дубликаты или квитанции грузового железнодорожного транспорта, коносаменты, авианакладные;
- почтовые квитанции, свидетельствующие об отправке товаров в установленные адреса;

- приемные акты, подтверждающие поступление товарно-материальных ценностей в порты или на склады;
- коммерческие акты, свидетельствующие о недостачах, излишках, порче товаров;
- приемные акты иностранных экспедиторов, консигнаторов, подтверждающие движение товарно-материальных ценностей за границей, и др.

В учете импортных товарно-материальных ценностей важное значение имеет правильное формирование их стоимости, по которой они будут отражены в учете. В учетную стоимость импортных товаров, сырья, материалов и другого имущества могут быть включены следующие затраты:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с контрактом иностранному продавцу;
- затраты по транспортировке, экспедированию грузов, их хранению в пути и местах перевалки;
- расходы по страхованию импортных товарно-материальных ценностей;
- оплата процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением импортных ценностей и произведены до даты их оприходования на складе предприятия;
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям за маркетинговые услуги;
- суммы, уплачиваемые предприятиям за информационные и консультационные услуги и др.

Торговые и торгово-закупочные предприятия и организации расходы по заготовке и доставке товаров, уплачиваемые импортерами сверх фактурной импортной стоимости в соответствии с контрактом, могут включать в состав издержек обращения.

Для определения стоимости импортных товарно-материальных ценностей может использоваться счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». По дебету этого счета собираются все расходы, связанные с формированием импортной стоимости приобретаемых ценностей, а по кредиту – отражается списание фактической себестоимости импортных товаров, сырья, материалов в дебет счетов 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. Однако предприятиям предоставлено право определять фактическую себестоимость импортных товаров и других ценностей непосредственно на счетах их учета (10 «Материалы», 41 «Товары» и др.). Особенности определения фактической себестоимости импортных товарно-материальных ценностей и отражения их в учете должны быть закреплены в приказе об учетной политике предприятия.

Стоимость импортных товаров и других ценностей, приобретенных за валюту, пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции. При наличии таможенного оформления такой датой считается дата, указанная в грузовой таможенной декларации; при отсутствии таможенного оформления – дата поступления на склад импортных товарно-материальных и других ценностей. Однако если предприятие приобретает право собственности на импортные ценности в соответствии с контрактом только после их оплаты, то оприходование этих ценностей на баланс предприятия производится после проведения расчетов с иностранным поставщиком по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату списания денежных средств со счета. Стоимость работ и услуг, выполняемых (оказываемых) сторонними организациями за иностранную валюту, пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату фактического выполнения работ и услуг, указанную в акте их выполнения.

Аналитический учет импортных товаров и других ценностей ведется по странам, поставщикам, контрактам и учетным партиям. За учетную партию при импорте товарно-материальных и других ценностей принимается любое количество товаров, отгруженных по одному товаросопроводительному документу, в одном направлении, в одном вагоне, эшелоне, автомашине, судне и т.п. и отфактурованное одним счетом.

Учет расчетов за импортные товарно-материальные и другие ценности обычно ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», к которому в зависимости от условий расчетов по заключенным контрактам могут быть открыты следующие субсчета:

- 60/1 «Расчеты с иностранными поставщиками в порядке инкассо, по аккредитиву или открытому счету»;
- 60/2 «Расчеты с иностранными поставщиками по коммерческому кредиту»;
- 60/3 «Расчеты с иностранными поставщиками векселями (траттами)»;
- 60/4 «Расчеты с иностранными поставщиками по авансам выданным»;
- 60/5 «Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам».

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.

Импортные товарно-материальные и другие ценности учитываются на основе данных первичных документов (счетов, спецификаций, грузовых таможенных деклараций, товарно-транспортных накладных (CMR), приемо-сдаточных актов и др.) на соответствующих счетах их учета в зависимости от вида поступивших ценностей. Их оприходование отражается по дебету счетов: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение

материальных ценностей», 41 «Товары», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др. и кредиту счетов 60 «Расчеты с покупателями и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на их контрактную стоимость, пересчитанную в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции.

При оплате иностранным поставщикам за поступившие товарно-материальные и другие ценности дебетуются счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств (52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др.) – на контрактную их стоимость, пересчитанную в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка РБ на дату списания денежных средств со счета.

В случае расчетов в порядке последующей оплаты за поступившие товарно-материальные и другие ценности суммы кредиторской задолженности, числящиеся по кредиту счетов учета расчетов, подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату проведения расчетов по кредиторской задолженности, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, если расчеты в отчетном периоде не производились.

Возникающие при переоценке кредиторской задолженности курсовые разницы отражаются по кредиту счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») в корреспонденции с дебетом счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» (при положительных курсовых разницах). При отрицательных курсовых разницах составляется обратная проводка.

Оплата иностранным поставщикам за поступившие импортные товарно-материальные и другие ценности производится за счет собственных валютных средств предприятия. Если собственных валютных средств недостаточно, то по просьбе предприятия банк покупает ему необходимую валюту. Для покупки иностранной валюты предприятие представляет в банк заявку, в которой указывается количество валюты, размер комиссионного вознаграждения банку за ее покупку. Одновременно должны быть представлены в банк документы, подтверждающие правомерность покупки (договор с иностранным поставщиком на покупку товаров, кредитный договор, подтверждающий получение заемных средств в валюте, приказ о направлении работников в командировку с приглашением иностранной фирмы и т.п.). Валюта, приобретенная на внутреннем рынке, должна быть израсходована строго по целевому назначению в течение 7 дней со дня покупки. По истечении этого срока она должна быть обязательно реализована.

При покупке иностранной валюты на сумму перечисленных банку денежных средств дебетуют счета 57 «Переводы в пути» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуют счета учета денежных средств (51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках») – по предполагаемому курсу покупки валюты.

На стоимость приобретенной иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату ее зачисления на валютный счет либо на дату ее покупки (в соответствии с условиями заключенного договора на покупку валюты), дебетуется счет 52 «Валютные счета» и кредитуются счета 57 «Переводы в пути» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы, связанные с покупкой иностранной валюты, в части комиссионного вознаграждения банку в зависимости от назначения иностранной валюты отражаются по дебету счетов учета товарно-материальных ценностей, издержек производства и обращения, капитальных вложений, источников собственных средств и других в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств и расчетов (51 «Расчетный счет», 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Курсовая разница, возникающая при покупке иностранной валюты, отражается по дебету счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и кредиту счетов 57 «Переводы в пути» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если в заключенном контракте оговорено, что импортер получает права владения, пользования и распоряжения импортными товарно-материальными ценностями только после их оплаты, то до оплаты этого имущества импортер приходит поступившие ценности на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». После расчетов с иностранными поставщиками за поступившие товарно-материальные и другие ценности они приходятся по дебету счетов их учета: 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. и кредиту счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – по покупной стоимости, пересчитанной в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка РБ на дату проведения расчетов с иностранным поставщиком.

Если согласно условиям контракта предусмотрена предоплата за импортные товарно-материальные и другие ценности, то по мере перечисления денежных средств в учете импортера делается запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным» и кредиту

счетов учета денежных средств (52 «Валютные счета, 55 «Специальные счета в банках» и др.) – на сумму перечисленных денежных средств, пересчитанных в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка страны на дату списания денег со счета.

Согласно действующему законодательству импортеры должны обеспечить поступление товарно-материальных и других ценностей по импортному контракту не позднее 60 календарных дней с даты платежа за них. Однако при этой форме расчетов у импортера нет гарантий, что поставщик надлежащим образом и полностью выполнит заключенный с ним контракт. В связи с этим при заключении крупных договоров необходимо предусматривать получение одной из следующих гарантий иностранного банка, обслуживающего иностранного поставщика (продавца):

- гарантия возврата авансового платежа (Advance Payment Guarantee);
- гарантия надлежащего исполнения контракта (Performance Bond).

Эти гарантии должны предусматривать обязательства иностранного банка о своевременном возврате денежных средств импортера на его счет в случае невыполнения условий контракта иностранным поставщиком. Указанные гарантии могут приниматься только от иностранных банков, сведения о которых опубликованы в «The Bankers Almanac».

При поступлении импортных товарно-материальных и других ценностей дебетуются счета их учета (07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным» — на их контрактную стоимость, пересчитанную в денежную единицу Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка РБ на дату их таможенного оформления (оприходования).

На сумму возникающей курсовой разницы производится дооценка дебиторской задолженности, которая отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» - по мере проведения расчетов, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, если импортные ценности в отчетном периоде не поступили.

Торговые предприятия и организации могут продавать товары, полученные по договорам комиссии (консигнации). Товары, взятые на комиссию у иностранного комитента, не переходят в собственность комиссионера и поэтому учитываются у него за балансом на счете 004 «Товары, принятые на комиссию» — на контрактную стоимость, пересчитанную в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их таможенного оформления. В дальнейшем переоценка этих товаров в связи с изменением курса белорусского рубля к иностранным валютам не производится. Учет расчетов с комитентом ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Таможенное оформление этих импортных товаров оплачивает комиссионер, но за счет комитента. В объем реализации комиссионер включает только комиссионное вознаграждение.

При завозе товарно-материальных и других ценностей на территорию Республики Беларусь организации и предприятия уплачивают:

- таможенную пошлину;
- таможенный сбор;
- налог на добавленную стоимость (НДС);
- акцизы (по подакцизным товарам).

При ввозе товаров на территорию нашей страны они облагаются налогом на добавленную стоимость по следующим ставкам:

10% — по продовольственным товарам и товарам для детей по перечням, определяемым Кабинетом Министров Республики Беларусь;

18% — по всем остальным товарам.

По товарам, произведенным и поставленным из России, НДС выставляется поставщиком.

Сумма налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь рассчитывается умножением налоговой базы на ставку НДС в процентах.

Налоговая база включает:

- таможенную стоимость ввозимого товара. В нее входит стоимость самого товара плюс расходы по его доставке до границы нашей страны. Если сумма расходов до границы Республики Беларусь в документах не выделена, то ее рассчитывает таможенный орган;

- сумму подлежащих уплате таможенных сборов за таможенное оформление товаров, взимаемых в рублях;

- сумму подлежащих уплате таможенных пошлин;
- сумму подлежащих уплате акцизов;
- сумму дополнительных таможенных сборов, взимаемых в иностранной валюте;

- таможенный сбор за хранение товаров на таможенном складе;
- таможенный сбор за таможенное сопровождение;
- таможенная плата за информирование и консультирование.

Их расчет производится по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату таможенного оформления поступивших товаров.

Таможенная пошлина, уплачиваемая по импортным товарно-материальным ценностям, относится на увеличение их стоимости или на издержки обращения (по товарам народного потребления в торговых предприятиях, если это оговорено в приказе об учетной политике предприятия). Начисление таможенной пошлины в учете отражается по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары» и др. и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таможенные сборы, уплачиваемые при таможенном оформлении импорта, учитываются в составе накладных расходов по импортным операциям.

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при импорте товаров, сырья, материалов и других ценностей, засчитывается (вычитается) при расчете НДС, подлежащего уплате по реализованным товарно-материальным ценностям независимо от факта их реализации (при условии расчета с иностранными поставщиками). Налог на добавленную стоимость, уплаченный при ввозе импортного оборудования и других основных средств, подлежит вычету (зачету) при расчете НДС по реализованным товарно-материальным ценностям после ввода основных средств в эксплуатацию в течение 12 месяцев в размере 1/12 от уплаченной суммы (при условии расчета с поставщиками). Ввод основных средств в эксплуатацию должен быть подтвержден документально.

Отпускная цена (цена реализации) на импортные товары, приобретенные за счет собственных валютных средств, формируется субъектами хозяйствования без ограничения. Аналогично устанавливается отпускная цена на импортные товары, если на их оплату покупались валютные средства по курсу выше официального курса Нацбанка Республики Беларусь (при наличии документального подтверждения факта покупки валюты по завышенному курсу). Она устанавливается исходя из затрат по приобретению импортных товаров и оптовой надбавки, позволяющей возместить понесенные расходы и получить определенную прибыль.

Если импортные товары оплачивались валютными средствами, приобретенными на ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа» по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, их отпускная цена устанавливается исходя из контрактной стоимости товаров, пересчитанной в белорусские рубли по официальному курсу Нацбанка РБ на дату таможенного оформления, таможенных платежей, накладных расходов по импорту, связанных с их доставкой и таможенным оформлением, и оптовой надбавки, не превышающей 20% независимо от количества посредников, участвующих в реализации этих импортных товаров.

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: Учеб.-практ. пособие.– Мн.: ООО «ФУАинформ».- 2004.
6. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях.– 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2001.

МЕТОДИКИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ В БЕЛАРУСИ И РОССИИ

Т.В. Пищик, БГЭУ

Одним из направлений проводимой налоговой реформы в Беларуси и России является общее снижение налогового бремени. Задача проводимой налоговой реформы не только снизить налоговое бремя в целом на экономику, но и обеспечить снижение нагрузки каждого отдельного субъекта предпринимательской деятельности. Вообще налоговое бремя с общетеоретических позиций выражает денежные отношения, складывающиеся в процессе формирования совокупной цены (меры стоимости) государственных услуг в виде величины или доли возможных налоговых изъятий государством части валовой добавленной стоимости. В этом выражается ценовой характер понятия налогового бремени. На микроуровне налоговое бремя – это