

Бухгалтерский учет различных форм собственности

Амортизационный фонд в размере начисленного износа следует формировать за счет средств добавочного капитала, отражая это следующей бухгалтерской записью: дебет счета 85 "Уставный капитал", субсчета "Добавочный капитал", кредит счета 86 "Резервный фонд", субсчета "Амортизационный фонд". На сумму же фактически произведенных в отчетном периоде капитальных вложений производственного назна-

чения использование средств амортизационного фонда необходимо отражать по дебету счета 86 "Резервный фонд", субсчет "Амортизационный фонд" в корреспонденции с кредитом счета 85 "Уставный капитал", субсчет "Добавочный капитал". При этом, на счете 85 "Уставный капитал", субсчете "Добавочный капитал" будет отражена остаточная стоимость приобретенных основных фондов.

В.А.Березовский, В.Г.Пранович

ВОПРОСЫ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ НА УСЛОВИЯХ ДОГОВОРОВ КОНСИГНАЦИИ

На сегодняшний день в практике хозяйствования торговых предприятий и организаций очень часто используются договора консигнации. Действительно, в условиях нехватки собственных оборотных средств это порой единственный способ для расширения ассортимента и увеличения массы реализуемых товаров. Однако при заключении подобных договоров, бизнесмены смотрят прежде всего на возможность отсрочки оплаты, не заостряя свое внимание на других, не менее важных особенностях договоров консигнации. Заключаемые договора зачастую не подвергаются детальной юридической проработке, а тем более бухгалтерской. В дальнейшем, при отражении операций по подобным договорам в бухгалтерии возникает множество вопросов.

В настоящее время наиболее часто используется следующая схема. Консигнатор получает от консигнанта товар. Стоимость этого товара указывается в ТТН, ТН и т.д. сверх которой консигнатор устанавливает свою надбавку (консигнационное вознаграждение). После реализации данного товара консигнатором, он перечисляет консигнанту суммы согласно накладных, оставляя себе вознаграждение. При этом содержание и форма договора уходят на второй и третий план. Фактически между консигнантом и консигнатором заключается обыкновенный договор купли-продажи (поставки) с отсрочкой платежа. Однако в юридическом и бухгалтерском аспектах эти договора имеют принципиальные различия.

Во-первых, это право собственности.

По договорам консигнации право собственности на товар, переданный консигнантом консигнатору для реализации, сохраняется за консигнантом до момента реализации этого товара третьему лицу (ст. 405 ГК Республики Беларусь). Отсюда возникает первая проблема бухгалтерского учета консигнации - отражение поступившего товара у консигнатора. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятель-

ности предприятий и инструкции по его применению, товары, принятые на комиссию (консигнацию), учитываются на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию". В тоже время, в соответствии с Письмом Министерства торговли Республики Беларусь от 02.02.98 г. № 12-01-16/29 "О порядке составления годового бухгалтерского отчета предприятий и организаций за 1997 год", учет консигнационного товара может вестись как на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию", так и на счете 41 "Товары". Однако счет 41 входит в III раздел актива баланса, в котором отражается сумма собственных оборотных активов. То есть, если учет консигнационного товара ведется на счете 41, то происходит завышение размера собственных средств предприятия, искажение показателей финансового положения фирмы. (До 1997 года также происходила уплата лишних сумм пожарного налога).

Во-вторых, отражения реализации. По вышеназванному Письму Минторга реализация консигнационного товара может отражаться по кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" как в сумме только консигнационного вознаграждения, так и в полном объеме (то есть с отражением по кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" суммы консигнационного вознаграждения вместе со стоимостью реализованного товара). Во втором случае происходит завышение товарооборота, и как следствие искажение расчетов сумм издержек обращения на остаток товаров, реализованных торговых надбавок и т.п. Возникает вопрос в целом о правомерности подобного отражения. Ведь договор консигнации - это договор оказания услуг. Торговая организация - консигнатор - получает плату за оказанные ею услуги (консигнационное вознаграждение). Согласно ст. 411 ГК Республики Беларусь консигнатор по исполнению взятых на себя обязательств предоставляет консигнанту отчет. На дату подписания данного отчета у кон-

сигнатора отражается реализация по договору консигнации с отнесением суммы консигнационного вознаграждения на кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

В-третьих, вопросы налогообложения.

Зачастую в бухгалтерии отражают реализацию консигнационного товара как реализацию собственного товара и применяют ту же методику налогообложения, как и всегда. Это в корне неверно. Как уже отмечалось выше, договор консигнации - это договор оказания услуг. Поэтому по кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" должна проходить только сумма полученного консигнационного вознаграждения. Согласно Письму ГНК № 02-03-8/13873 от 17.12.97 г. из данной суммы нельзя производить отчисление 6% на пополнение собственных оборотных средств. Кроме того, сумма консигнационного вознаграждения облагается отчислением в Дорожный фонд по ставке 1%, в отличие от 0,3% от товарооборота по торговой и торговозакупочной деятельности. Для избежания ошибок и путаницы с исчислением налогов и ненало-

говых платежей от сумм полученных консигнационных вознаграждений учет реализации консигнационного товара необходимо вести на отдельном субсчете к счету 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". По операциям по этому субсчету налоги и неналоговые платежи должны исчисляться отдельно.

Различными специалистами предлагается следующая схема отражения операций по реализации консигнационного товара у консигнатора (таблица 1, 2).

При схеме расчетов, отраженной в таблице 1, выручка от реализации консигнационного товара за минусом вознаграждения консигнатора поступает консигнанту. Надо отметить, что в данном случае наблюдается расхождение со ст. 411 ГК Республики Беларусь, согласно которой комиссионер (консигнатор) после исполнения своих обязательств обязан предоставить комитенту (консигнанту) отчет и все полученное по сделке. Это положение выполняется в случае, когда расчет третьего лица (покупателя) выполняется напрямую с консигнантом (таблица 2).

Таблица 1.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Проводка		Сумма
		Дебет	Кредит	
1.	Получен товар от консигнанта (дата по ТТН, ТН и т.д.)	004	-	100
2.	Отгружен товар покупателю (дата по ТТН, ТН и т.д.)	-	004	100
3.	Поступили деньги от покупателя (дата по ПП)	51	76	125
4.	Перечислена причитающаяся выручка консигнанту (дата ПП)	76	51	100
5.	Отражение выручки у консигнатора (дата отчета)	76	46	25

Таблица 2.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Проводка		Сумма
		Дебет	Кредит	
1.	Получен товар от консигнанта (дата по ТТН, ТН и т.д.)	004	-	100
2.	Отгружен товар покупателю (дата по ТТН, ТН и т.д.)	-	004	100
3.	На счет консигнанта от покупателя перечислены деньги за полученные товары	-	-	125
4.	Отражается выручка у консигнатора (дата отчета)	76	46	25
5.	Получено от консигнанта консигнационное вознаграждение (дата ПП)	51	76	25

Но возникает еще одна проблема. При внимательном рассмотрении последовательности отражения операций по реализации товара у консигнатора, очевиден разрыв между отгрузкой товара покупателю и получением от него денег за товар. В учете, после проводки по кредиту счета 004 "Товары, принятые на комиссию" при списании отгруженного товара, и до поступления денег на расчетный счет в учете не отражается ни отгруженный товар, ни задолженность перед консигнантом за этот товар. В связи с этим целесообразно вместе с проводкой по кредиту счета 004 при отгрузке товара консигнатором

делать проводку по дебету счета 009 "Обеспечение обязательств и платежей выданные" на стоимость отгруженного консигнационного товара. На дату подписания отчета об исполнении обязательства консигнатора перед консигнантом (ст. 411 ГК Республики Беларусь) обязательства погашаются проводкой по кредиту 009 "Обеспечение обязательств и платежей выданные". Таким образом, будет присутствовать синтетический и аналитический учет по долгам консигнатора. С учетом вышесказанного отражение операций будет выглядеть так (таблица 3, 4).

Таблица 3.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Проводка		Сумма
		Дебет	Кредит	
1.	Получен товар от консигнанта (дата по ТТН, ТН и т.д.)	004	-	100
2.	Отгружен товар покупателю (дата по ТТН, ТН и т.д.)	-	004	100
3.	Отражено возникновение обязательства консигнатора перед консигнантом (дата ТТН, ТН и т.д.)	009	-	100
4.	Поступили деньги от покупателя (дата по ПП)	51	76	125
5.	Перечислена причитающаяся выручка консигнанту (дата ПП)	76	51	100
6.	Списывается обязательство перед консигнантом (дата отчета)	-	009	100
7.	Отражение выручки у консигнатора (дата отчета)	76	46	25

Таблица 4.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Проводка		Сумма
		Дебет	Кредит	
1.	Получен товар от консигнанта (дата по ТТН, ТН и т.д.)	004	-	100
2.	Отгружен товар покупателю (дата по ТТН, ТН и т.д.)	-	004	100
3.	Отражено возникновение обязательства консигнатора перед консигнантом (дата ТТН, ТН и т.д.)	009	-	100
4.	На счет консигнанта от покупателя перечислены деньги за полученные товары	-	-	125
5.	Списывается обязательство перед консигнантом (дата отчета)	-	009	100
6.	Отражается выручка у консигнатора (дата отчета)	76	46	25
7.	Получено от консигнанта консигнационное вознаграждение (дата ПП)	51	76	25

Обобщая все вышесказанное, можно сделать следующие выводы. Многообразие возникающих хозяйственных ситуаций требует гибкого применения различных договорных обязательств между субъектами хозяйствования. При использовании различных схем с договорами поставки, купли-продажи, комиссии и т.д. необходимо четко представлять механизм работы подобных договоров, их юридическую и бухгалтерскую стороны. Для каждого отдельного случая необходимо детально прорабатывать содержание договоров и выбирать наиболее оптимальные варианты для

субъектов хозяйствования: договор консигнации или обычный договор поставки (купли-продажи) с отсрочкой платежа. В случае применения договоров консигнации рекомендуется пользоваться предложенной методикой учета поступления, выбытия и реализации консигнационного товара у консигнатора. Тогда не будут возникать ненужные вопросы при общении с налоговой инспекцией, не будет расхождений в теории и практике бухгалтерского учета, а на счетах организации будет отражаться действительное финансовое положение.

З.А.Никифорович, А.Г.Абрамович

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ

Проблема синтетического учета транспортных расходов и расчета их на остаток товаров при реализации по моменту оплаты.

Для реального отражения себестоимости товарных запасов и прибыли на предприятиях ежемесячно составляется расчет издержек обращения на остаток товаров на складах и товаров, отгруженных покупателям. Необходимость такого разграничения вызывается тем, что финансовый результат от реализации товаров может быть выявлен путем сопоставления получен-

ных валовых доходов с той суммой расходов, которая относится к реализованным товарам.

В настоящее время расчет транспортных расходов на остаток товаров, относящихся к реализованным товарам производится по методу среднего процента, который предусмотрен Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию издержек производства и обращения на предприятиях торговли и общественного питания Республики Беларусь от 13 июля 1994 г. № 12-01/156.