

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РФ

ФГБОУ ВПО «Пензенская ГСХА»

Н.Н. Бондина

И.А. Бондин

Т.В. Зубкова

О.В. Лаврина

И.В. Павлова

# БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Часть II

Пенза 2013

# Коллектив авторов Бухгалтерский финансовый учет. Часть 2

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=16935664](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=16935664)*

*Бухгалтерский финансовый учет. Часть II. учебное пособие: 2013*

## **Аннотация**

В учебном пособии излагаются теоретические основы бухгалтерского учета (предмет, функции, методы бухгалтерского учета), раскрываются основные вопросы по организации финансового учета. Развитие бухгалтерского учета в России на базе международных стандартов внесло серьезные изменения в формирование учетной политики, отражение хозяйственных операций и процессов, исчисление доходов, расходов и финансовых результатов. По всем темам представлены контрольные вопросы.

# Содержание

ВВЕДЕНИЕ	4
Тема 1 УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ПРОДАЖИ	7
1.1 Понятие готовой продукции	7
1.2 Учет выпуска продукции по фактической себестоимости	11
1.3 Особенности учета выпуска продукции при использовании специального счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	13
1.4 Учет продаж продукции (работ, услуг): документирование и отражение на счетах бухгалтерского учета	15
1.5 Учет продаж покупных товаров и особенности учета реализации товаров на условиях договора комиссии	20
Тема 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ	24
2.1 Основы внешнеторговой деятельности организаций и валютного регулирования в России	24
2.2 Учет экспортных операций	33
Конец ознакомительного фрагмента.	42

# **Бухгалтерский финансовый учет. Часть 2**

## **ВВЕДЕНИЕ**

Современная рыночная экономика внесла значительные изменения в теорию и практику бухгалтерского учета, повлекла преобразования всего учета в более оперативную, не обремененную громоздкими регистрами, доступную информационно-управленческую систему.

Бухгалтерский учет – это область специальных экономических знаний, имеющих в современном обществе важное прикладное значение. Он необходим каждой организации независимо от вида и целей деятельности. На современном этапе хозяйствования введение налогового учета значительно усложнило процесс разработки и обоснования финансового решения, в то же время ориентация российского бухгалтерского учета на международные стандарты учета обусловила возникновение новой образовательной дисциплины – «Бухгалтерский финансовый учет».

Целью преподавания дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» является формирование у студентов понимания сущности и роли бухгалтерского учета, методологии и организации бухгалтерского учета в организациях различ-

ных организационно-правовых форм с учетом требований финансового управления и подготовки, соответственно в системе бухгалтерского учета информации, требуемой и активно используемой при разработке и принятии управленческого решения.

В этих условиях повышаются требования к знанию теоретических и практических основ построения бухгалтерского учета, порядка отражения хозяйственных операций по различным объектам учета в зависимости от особенностей и специфики деятельности организации, содержания и способов формирования бухгалтерской финансовой отчетности, являющейся основным информационным ресурсом при управлении, а также основ финансового анализа по данным бухгалтерского учета.

Учебное пособие призвано вооружить специалистов определенными и качественными знаниями в области организации и ведения бухгалтерского финансового учета в коммерческих организациях, формирования бухгалтерской отчетности и ее представления всем заинтересованным пользователям.

Данное учебное пособие подготовлено в соответствии с примерной программой дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» и компетентностной составляющей подготовки бакалавров по направлению «Экономика» (ПК – 16, ПК – 17, ПК – 18, ПК – 23). Учебное пособие состоит из двух частей.

Вторая часть учебного пособия содержит материал по учету выпуска готовой продукции, учету внешнеторговых операций в отечественных организациях, учету текущих расчетов, обязательств по кредитам и займам, финансовых результатов, учету расчетов по налогам и сборам, учету собственного капитала. В данной части учебного пособия раскрыты также понятие и назначение бухгалтерской отчетности, рассмотрены ее виды и состав. Учебное пособие предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению 080100 – «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Оно может быть полезно также аспирантам, преподавателям, бухгалтерам и директорам организаций, научным работникам и лицам, получающим второе высшее образование.

# **Тема 1 УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ПРОДАЖИ**

## **1.1 Понятие готовой продукции**

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Она является конечным результатом производственного цикла, в результате которого создаются активы, законченные обработкой, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Продукты, изделия, не прошедшие полной технологической обработки в данной организации и не сданные на склад, не включаются в состав готовой продукции и учитываются в составе незавершенного производства.

Измерителями готовой продукции в целях ведения бухгалтерского учета могут быть:

- натуральные измерители, представляющие ее количество, объем, вес в соответствии с ее физико-химическими свойствами (кг, шт., м и др.);
- условно-натуральные, используемые для определения

обобщающих показателей по однородной продукции (тонно-километры, условные банки консервов и др.);

– стоимостные.

Стоимостные показатели, используемые как измерители готовой продукции, необходимы для ведения аналитического и синтетического учета. Такими показателями являются стоимость выпущенной продукции за отчетный период, стоимость проданной продукции (выручка от продаж) за отчетный период и стоимость товарной продукции за отчетный период.

Для упорядочения учета готовой продукции в организации может разрабатываться номенклатура-ценник, где указывается вид изготавливаемой продукции; признаки, позволяющие идентифицировать продукцию определенного вида (сорт, марку, размер и др.); код вида продукции; присвоенный номенклатурный номер вида продукции; учетная цена его единицы.

Оценка готовой продукции, работ, услуг производится в соответствии с нормами:

– ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»;

– «Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением, представляющим фактическую производственную себестоимость.

Остатки готовой продукции на складах или иных местах хранения на начало и конец отчетного периода в аналитическом и синтетическом учете могут оцениваться:

- по фактической производственной себестоимости, применяемой для оценки готовой продукции в единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры;

- по нормативной себестоимости, включающей полную совокупность затрат на производство (расходы по использованию основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др.). Она характерна для оценки готовой продукции в отраслях массового и серийного производства с большой номенклатурой готовой продукции;

- по нормативной себестоимости, включающей расходы прямых статей затрат;

- по договорным ценам, что характерно для условий стабильности цен на готовую продукцию;

- по другим видам цен.

Независимо от цен, принятых для оценки готовой продукции в соответствии с приказом руководителя организации об учетной политике, общая стоимость готовой продукции за отчетный период должна быть равна фактической производственной себестоимости готовой продукции.

Готовая продукция, выпущенная из производства, переходит из сферы (этапа) производства и поступает в сферу обращения.

Выпуск готовой продукции из производства и поступление ее на склад готовой продукции оформляются первичными учетными документами (актами, накладными внутрихозяйственного назначения, ведомостями движения продукции и др.), которые были рассмотрены в теме «Учет материально-производственных запасов».

Аналитический учет движения готовой продукции на складах ведется аналогично учету материально-производственных запасов в карточках или книгах учета материалов.

На основании данных, учтенных в карточках (книгах), на складах составляются оборотные ведомости готовой продукции или сальдовые ведомости готовой продукции, которые передаются в бухгалтерию. Здесь они необходимы для ведения количественного и стоимостного учета движения готовой продукции на складах и организации контроля за сохранностью этих ценностей.

Учет выпуска продукции в организациях может строиться по-разному. Укрупненно выделяют два варианта организации учета этих операций: первый – без применения отдельного синтетического счета, второй – с применением специального синтетического счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Схемы формирования информации о готовой продукции при использовании вышеназванных вариантов будут рассмотрены далее.

## **1.2 Учет выпуска продукции по фактической себестоимости**

При первом – традиционном варианте учета операций по выпуску продукции, т.е. без использования специального счета 40 «Выпуск продукции (работ и услуг)», учет как по производству продукции, так и по ее выпуску совмещается на счете 20 «Основное производство». Ученные по дебету счета 20 фактические затраты на производство продукции списывают с кредита этого счета в дебет счета 43 «Готовая продукция». Однако в сельскохозяйственных организациях имеется отраслевая специфика в учете выпуска готовой продукции, а именно движение готовой продукции в течение года отражают в организациях по плановой себестоимости, и только по окончании года ее доводят до фактической.

При этом, бухгалтерский учет выпуска готовой продукции строится в ниже следующем порядке. По дебету счета 20 «Основное производство» отражают фактические затраты на производство продукции, по кредиту – плановые затраты по выпущенной продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». При сопоставлении дебетового и кредитового оборотов по счету 20 выводят суммы отклонений фактической себестоимости от плановой, которые списывают:

– на счет 43 «Готовая продукция», если продукция про-

должает оставаться на складе;

– на счет 10 «Материалы», если продукция оприходована в организации в виде семян или кормов;

– на счет 90 «Продажи», если продукция уже реализована, или на другие счета по назначению в соответствии с каналами движения продукции. Таким образом, в производствах с четким и хорошо организованным учетом затрат нет необходимости в применении специального счета по выпуску продукции.

## **1.3 Особенности учета выпуска продукции при использовании специального счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»**

При варианте, когда для учета операций по выпуску (выходу) продукции используется специальный счет, в рабочем плане счетов организации показываются операционный сопоставляющий счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету этого счета отражаются фактические затраты на производство выпущенной продукции путем отнесения их с кредита счета 20 «Основное производство». По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражаются нормативные или плановые затраты на выпуск продукции в корреспонденции с дебетом счета 43 «Готовая продукция», т. е. практически производится оприходование выпущенной продукции. Аналитический учет по счету ведется строго по каждому виду выпускаемой продукции. Поскольку по дебету счета 40 отражены фактические затраты на произведенную продукцию, а по кредиту – нормативные (плановые), то создается возможность по каждому виду произведенной продукции (работ, услуг) сопоставлять фактические затраты с нормативными (плановыми) и выводить суммы отклонений. Выведенные суммы отклонений списывают со счета 40

«Выпуск продукции (работ, услуг)» (суммы перерасхода – дополнительной записью по кредиту счета, суммы экономии также по кредиту, но сторнировочной записью) и относят по назначению, в соответствии с каналами движения продукции, на следующие счета: 43 «Готовая продукция», 10 «Материалы» – по продукции, оставшейся на складах; 90 «Продажи» – по проданной продукции и т. п.

Что касается сельскохозяйственного производства, то здесь имеются свои характерные особенности, препятствующие применению данного варианта учета выпуска продукции. По подавляющему большинству видов продукции сельского хозяйства фактическая себестоимость рассчитывается лишь по окончании года. Поэтому при применении данного варианта учета записи по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» производились бы лишь один раз, и вся ценность применения этого счета (оперативное сопоставление фактической и плановой себестоимости произведенной продукции) все равно бы терялась. В связи с этим в сельскохозяйственных организациях счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» может применяться лишь по промышленным производствам с постоянным циклом выпуска продукции.

## 1.4 Учет продаж продукции (работ, услуг): документирование и отражение на счетах бухгалтерского учета

Процессом продаж (или реализацией) завершается кругооборот средств организации: произведенная продукция продается, и производитель получает выручку в денежной форме.

Документальное оформление операций по продаже продукции в сельском хозяйстве осуществляется с применением значительного числа первичных документов.

При отражении себестоимости проданной продукции, практически по каждому ее виду, используются *товарно-транспортные накладные*.

При реализации зерна, семян, масличных культур и трав применяется форма № 190-АПК (зерно), овощей, фруктов, ягод, продукции лубяных и других культур – форма № 193-АПК (овощи). При реализации зерна с сортовых посевов к товарнотранспортной накладной прилагают *сортовое удостоверение*.

При реализации животных используют товарнотранспортную накладную формы № 191-АПК (животные); молоко и молочных продуктов – форму № 192-АПК (молсырье);

при реализации шерсти – форму № 194-АПК (шерсть).

Продукты на общественное питание отпускают по *накладным внутрихозяйственного назначения* формы № 264-АПК и *лимитно-заборным ведомостям* формы № 269-АПК.

При отражении выручки от продажи продукции заготовительным организациям оформляются специализированные формы приемных квитанций (до 20 форм), поскольку почти каждый вид реализуемой продукции имеет свои специфические реквизиты, на основании данных которых производится оплата продукции.

Заготовительные организации на приемку животных выписывают *приемные квитанции на закупку скота, птицы и кроликов* (ф. № ПК-1). Молокозаводы и другие пункты приема молока выписывают *приемные квитанции на закупку молока и молочных продуктов* (ф. № ПК-3).

На приемку яиц оформляют *приемные квитанции на закупку яиц* (ф. № ПК-4), на приемку картофеля – *приемные квитанции на закупку картофеля* (ф. № ПК-5), овощей – *приемные квитанции на закупку овощей* (ф. № ПК-6), на приемку сахарной свеклы – *приемные квитанции на закупку сахарной свеклы* (ф. № ПК-8), зерновых и масличных культур – *приемные квитанции на закупку зерновых и масличных культур* (ф. № ПК-9), на приемку семян овощей – *приемная квитанция по закупке семян овощей* (ф. № ПК-19), на приемку шерсти – *приемная квитанция по закупке шерсти* (ф. № ПК-21) и др.

Каждая из перечисленных форм включает в себя соответствующие реквизиты, отражающие особые характеристики по измерению качества, массы, другие необходимые параметры того или иного вида продукции (например, по молоку – жирность, охлажденность, кислотность и т. п.).

Если документы по отправке продукции (товарно-транспортные накладные и др.) являются основанием для списания продукции с остатков, то приемные квитанции являются основанием для начисления сумм выручки. Все первичные документы поступают в бухгалтерию.

Синтетический учет продажи продукции (работ, услуг) при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета ведут в журнале – ордере формы № 11-АПК и Главной книге. Журнал-ордер формы № 11-АПК открывается на месяц и составляется на основании итоговых данных соответствующих ведомостей аналитического учета. Так, в сельскохозяйственных организациях к журналу-ордеру формы № 11-АПК предусмотрены регистры аналитического учета продажи продукции (работ, услуг):

- «Ведомость учета продажи продукции, работ и услуг» формы № 62-АПК;
- «Реестр документов по продаже готовой продукции» формы № 63-АПК;
- «Реестр документов по продаже товарно-материальных ценностей, работ и услуг» формы № 64-АПК.

Ведомость формы № 62-АПК предназначена для анали-

тического учета продажи продукции, работ и услуг в сельскохозяйственных организациях. Она открывается на месяц и позволяет накапливать данные о продажах нарастающим итогом с начала отчетного периода. К этой ведомости ведутся вспомогательные регистры: реестр документов по продаже готовой продукции формы № 63-АПК, реестр документов по продаже товарноматериальных ценностей, работ и услуг формы № 64-АПК.

Эти вспомогательные регистры ведутся в случаях большого количества первичных документов по продаже продукции, выполненных работ и услуг для их предварительного накопления и систематизации.

После сверки данных журнала-ордера № 11-АПК по корреспондирующим счетам с другими регистрами, кредитовые обороты, включенные в него, переносят в Главную книгу.

Бухгалтерский учет продажи произведенной продукции ведется с применением счета 90 «Продажи», по дебету которого учитываются расходы по проданной продукции, а по кредиту – доходы (выручка) по этой же продукции.

Выручка от продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданной продукции (работ, услуг) списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи».

Как было отмечено ранее, в сельскохозяйственных орга-

низациях в дебет счета 90 «Продажи» в течение года списывается плановая себестоимость реализованной продукции, а по кредиту отражается выручка в корреспонденции со счетом 62. В конце года плановая себестоимость по дебету счета доводится до фактической путем отнесения разниц между рассчитанной фактической себестоимостью в конце года и плановой себестоимостью. Суммы экономии сторнируются, суммы перерасхода проводятся дополнительной записью в дебет счета 90 с кредита счетов учета продукции или затрат на производство. Финансовый результат от продажи произведенной продукции (работ, услуг) определяется как разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами по счету 90 «Продажи», которая относится на счет 99 «Прибыли и убытки» (прибыль на Кредит 99, убыток – на Дебет 99 счета).

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по объектам продаж, а также по направлениям продаж: заготовительным организациям, магазинам, предприятиям общественного питания, на рынке и др.

## **1.5 Учет продаж покупных товаров и особенности учета реализации товаров на условиях договора комиссии**

Учет наличия и движения покупных товаров отражают на синтетическом счете 41 «Товары». Оприходованные товары учитывают по дебету данного счета в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Одновременно отражают сумму налога на добавленную стоимость по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При продаже товара выручку (включая НДС) начисляют по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи», а стоимость проданных товаров списывают в дебет 90 «Продажи» с кредита 41 «Товары».

Затраты, связанные с доставкой, хранением и продажей товаров, вначале учитывают на активном счете 44 «Расходы на продажу», а затем списывают в дебет 90 «Продажи».

При комиссионной продаже товаров у комитента (организации, которая передает товар на продажу) учет осуществляется в ниже следующем порядке.

Для учета товара, переданного комиссионеру, используют счет 45 «Товары отгруженные». При этом составляют бухгалтерскую запись: дебет 45 «Товары отгруженные» – кредит 41 «Товары».

Продажу товара (по отчету комиссионера) отражают по дебету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту 90 «Продажи». Полученные от комиссионера денежные средства за проданный им товар отражают по дебету 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Проданные товары списывают в дебет 90 «Продажи» с кредита 45 «Товары отгруженные». Начисление НДС с оборотов по реализации товаров отражают по дебету 90 «Продажи» и кредиту 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумму вознаграждения за оказанные посреднические услуги комитент относит на издержки обращения по дебету 44 «Расходы на продажу» – кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При этом начисляют НДС: дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Затем сумму НДС, начисленную по комиссионному вознаграждению, принимают в зачет НДС за оказанную посредническую услугу и списывают в дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» с кредита 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Издержки обращения списывают в дебет 90 «Продажи» с кредита

44 «Расходы на продажу». После отражения указанных хозяйственных операций определяют финансовый результат от продажи товаров на комиссионных началах и списывают его со счета 90 «Продажи» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет посреднических операций у комиссионера осуществляется с использованием забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию».

Принятые на комиссию товары учитывают на счете 004 в ценах, предусмотренных приемо-сдаточными актами. Аналитический учет принятых товаров осуществляется по видам товаров и комитентам. Проданные товары списывают со счета 004. Одновременно проданный товар отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму задолженности перед комитентом).

Поступление денежных средств за указанный комиссионный товар отражают по дебету 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и кредиту 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Комиссионное вознаграждение за оказанную комиссионером услугу относят на уменьшение кредиторской задолженности: дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – кредит 90 «Продажи» с отражением суммы НДС по дебету 90 «Продажи» и кредиту 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисленные денежные средства списывают в дебет 76

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с кредита 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», а уплаченные суммы НДС с вознаграждения – с кредита счета денежных средств в дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Финансовый результат от посреднической деятельности комиссионер определяет на счете 90 «Продажи» и списывает его на счет 99 «Прибыли и убытки».

## **Вопросы для самопроверки**

1. Какая продукция называется готовой?
2. Какая корреспонденция счетов составляется при учете выпуска продукции по фактической себестоимости?
3. Какая корреспонденция счетов применяется при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?
4. Какие бухгалтерские документы используются для отражения информации о продаже продукции?
5. Какие проводки отражают продажу продукции?

# **Тема 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

## **2.1 Основы внешнеторговой деятельности организаций и валютного регулирования в России**

Внешнеторговая деятельность – это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью. С 2012 г. Россия стала полноправным членом Всемирной торговой организации, что расширяет возможности и границы внешнеторговой деятельности организаций, в том числе, занимающихся сельским хозяйством.

Осуществление внешнеторговых операций предполагает использование иностранной валюты. Поэтому современный бухгалтер должен знать особенности валютного регулирования, имеющие прямое отношение к внешнеторговой деятельности организации.

Валютные операции в России осуществляются в соответствии с требованиями Федерального закона от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валют-

ном контроле», а также нормативными актами Центрального банка РФ (инструкциями, указаниями и т. д.) и Правительства РФ, являющихся органами валютного регулирования.

В статье 1 Закона № 173-ФЗ введены важные для валютного законодательства термины и понятия.

Под иностранной валютой понимаются:

- денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

- средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

Участниками валютных отношений могут быть резиденты, нерезиденты и уполномоченные банки:

1) резидентами считаются:

- физические лица, являющиеся гражданами РФ (за исключением граждан РФ, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства);

- постоянно проживающие в РФ на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;

- юридические лица, созданные в соответствии с законо-

дательством РФ;

– находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения этих юридических лиц;

– дипломатические представительства, консульские учреждения РФ и иные официальные представительства РФ, находящиеся за пределами территории РФ, а также постоянные представительства РФ при межгосударственных или межправительственных организациях;

– Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых Законом № 173-ФЗ;

2) нерезидентами считаются:

– физические лица, не являющиеся резидентами;

– юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;

– организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;

– находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения вышеуказанных юридических лиц и организаций;

– аккредитованные в РФ дипломатические представи-

тельства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;

- межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в РФ;
- а также иные лица, не отнесенные к резидентам;

3) уполномоченные банки – это кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие право на основании лицензий Центрального банка РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте, а также действующие на территории РФ в соответствии с лицензиями Центрального банка РФ филиалы кредитных организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

Валютными операциями, регулируемыми Законом № 173ФЗ, считаются следующие операции:

- приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;
- приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных

ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

– приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

– ввоз на таможенную территорию РФ и вывоз с таможенной территории РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;

– перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый за пределами территории РФ;

– перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории РФ, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории РФ.

Таким образом, получение российским экспортером (резидентом) иностранной валюты от зарубежного покупателя (нерезидента) при осуществлении экспортной сделки считается валютной операцией, а потому должно осуществляться

в строгом соответствии с требованиями Закона № 173-ФЗ, а также соответствующих инструкций и указаний Центрального банка РФ.

Для осуществления расчетов по валютным операциям организация должна открыть банковский счет в иностранной валюте (ст. 14 Закона № 173-ФЗ). Резиденты вправе открывать валютные счета без ограничений в любых уполномоченных банках. Причем впоследствии резиденты могут осуществлять расчеты через свои банковские счета в любой иностранной валюте с проведением (в случае необходимости) конверсионной операции по курсу, согласованному с уполномоченным банком, независимо от того, в какой иностранной валюте был открыт банковский счет.

Для того чтобы открыть валютный счет, необходимо заключить с банком договор банковского счета. Для этого в банк подают соответствующее заявление, к которому прилагаются нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации. Кроме того, банк может потребовать, чтобы организация также предоставила нотариально заверенную карточку с образцами подписи руководителя и главного бухгалтера и оттиском печати, либо такая карточка может быть оформлена непосредственно в банке.

Уполномоченные банки являются агентами валютного контроля. Поэтому экспортеры обязаны предоставлять им определенные документы по осуществляемым валютным

операциям.

Так, для обеспечения учета и отчетности по валютным операциям между резидентами и нерезидентами, – в том числе и при осуществлении экспортных поставок – резиденты обязаны оформлять в уполномоченных банках паспорта сделки. Это требование статьи 20 Закона № 173-ФЗ и Инструкции ЦБ РФ от 15 июня 2004 № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок».

Оформлять паспорт сделки необходимо, в частности, при осуществлении расчетов через счет российского экспортера, открытый в уполномоченном банке, за вывозимые с таможенной территории РФ в рамках внешнеторгового экспортного контракта товары, выполняемые работы, оказываемые услуги, передаваемую информацию и результаты интеллектуальной деятельности. По каждому контракту оформляется один паспорт сделки (ПС) в одном банке в порядке, установленном в Инструкции № 117-И. Для оформления паспорта сделки необходимо представить в банк:

- два экземпляра ПС, заполненного в соответствии с приложением 4 к Инструкции № 117-И;
- контракт (договор), являющийся основанием для проведения валютных операций по контракту;
- разрешение органа валютного контроля на осуществ-

ление валютных операций по контракту, а также на открытие резидентом счета в банке-нерезиденте, в случаях, предусмотренных актами валютного законодательства РФ;

– а также иные документы, необходимые для оформления ПС.

Вышеуказанные документы представляются в подлиннике или в форме надлежащим образом заверенной копии.

Паспорт сделки подписывается двумя лицами, наделенными правом первой и второй подписи – т. е. руководителем (директором, генеральным директором) и главным бухгалтером, заявленным в карточке с образцами подписей и оттиска печати. На паспорте сделки ставится печать организации-экспортера.

Уполномоченный сотрудник банка проверяет представленные документы и заполненный паспорт сделки в течение трех рабочих дней и в случае, если все документы оформлены правильно, подписывает их и заверяет их печатью банка, после чего один экземпляр паспорта сделки с копиями представленных организацией обосновывающих документов помещаются в досье по паспорту сделки, а другой экземпляр возвращается организации-экспортеру.

Кроме паспорта сделки резиденты – в том числе и организации-экспортеры – при осуществлении валютных операций в иностранной валюте должны представлять в уполномоченный банк справку об идентификации по видам валютных операций средств в иностранной валюте, поступивших

на банковский счет или списываемых с банковского счета резидента, открытого в уполномоченном банке, являющуюся документом, подтверждающим совершение валютной операции (форма и порядок составления справки приведены в приложении 1 к Инструкции № 117-И). В частности, такие справки необходимо оформлять каждый раз, когда на валютный счет приходят какие-либо средства (например, выручка или предоплаты от иностранных покупателей). В договоре банковского счета можно предусмотреть, чтобы данную справку банк заполнял самостоятельно. Правда, в этом случае банк будет взимать за свои услуги определенную плату.

## 2.2 Учет экспортных операций

Сделка, связанная с экспортом ценностей, работ или услуг, производится в соответствии с экспортным внешне-экономическим контрактом, который должен быть заключен между сторонами данной сделки. Содержание конкретного экспортного контракта зависит от целого ряда факторов, а его текст нередко является предметом длительных переговоров, в ходе которых обе стороны вынуждены пойти на определенные компромиссы, прежде чем договор будет, наконец, подписан.

Для бухгалтера экспортный контракт не является первичным учетным документом, однако он является основанием для принятия решений, связанных с порядком бухгалтерского учета и налогообложения экспортной сделки. Больше всего бухгалтера интересуют три аспекта, которые должны быть отражены в контракте:

- условия поставки товара;
- момент перехода права собственности к иностранному покупателю;
- порядок, форма и сроки расчетов по контракту.

Условия поставки товара определяют обязанности сторон, связанные с транспортировкой, страхованием и таможенным оформлением товаров как в части их организации, так и в части оплаты данных расходов.

Момент перехода права собственности к иностранному покупателю также важен для бухгалтера, ведь именно в этот момент, в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 «Доходы организации», бухгалтеру следует признать выручку от продажи товара на экспорт и официальный курс ЦБ РФ для пересчета суммы выручки, выраженной в иностранной валюте, в рубли в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Порядок, форма и сроки расчетов по контракту определяют основные параметры сделки.

Порядок бухгалтерского учета экспортных операций зависит от порядка оплаты реализуемых товаров (непосредственно самой организацией-изготовителем или через посредническую внешнеэкономическую организацию).

## **Бухгалтерский учет экспортных операций, осуществляемых без участия посредников**

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации», одним из обязательных условий признания выручки в бухгалтерском учете является переход права собственности на продукцию или товары от поставщика к покупателю.

Следовательно, отражать выручку от осуществления экспортных операций можно только в тот день, когда в соответствии с условиями экспортного контракта право собствен-

ности переходит к иностранному покупателю. При этом в случае, если в контракте момент перехода собственности отдельно не оговорен, обычно считается, что он совпадает с моментом перехода рисков к покупателю в соответствии с трактовкой базисных условий поставки, зафиксированных в данном контракте.

Таким образом, составлять проводку Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» можно только тогда, когда право собственности на экспортируемую продукцию или товары перейдет к покупателю. Начислять НДС в этот момент не нужно, поскольку экспортные операции облагаются НДС по ставке 0 процентов.

Для учета расчетов с иностранными покупателями рекомендуется открыть к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отдельный субсчет. В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», организация обязана осуществлять пересчет стоимости средств в расчетах с юридическими и физическими лицами – в т.ч. и дебиторской задолженности иностранных организаций, выраженной в иностранной валюте – в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Выручка от осуществления экспортных операций – т. е. доход организации в иностранной валюте – должна отражаться в рублевом эквиваленте по кур-

су Центрального банка РФ на дату признания данного дохода – т. е. по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перехода права собственности на экспортируемый товар к иностранному покупателю.

Поступающая от иностранных покупателей валютная выручка в полном объеме зачисляется банком на транзитный валютный счет организации-экспортера, о чем банк уведомляет получателя, поэтому бухгалтеру необходимо приходовать ее по Дебету счета 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При переводе валюты с транзитного счета на текущий счет на основании выписок банка бухгалтер производит внутреннюю запись по счету 52 «Валютные счета» – с кредита субсчета «Транзитный валютный счет» в Дебет субсчета «Текущий валютный счет» и списывает возникающую при этом курсовую разницу.

Дебиторская задолженность, числящаяся на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» подлежит переоценке на отчетную дату. Поэтому в случае, если выручка признана в одном месяце, а деньги поступают от покупателя в следующем месяце, необходимо произвести списание курсовой разницы: положительная разница, возникающая при росте курса иностранной валюты, в которой выражено обязательство иностранного покупателя, списывается в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательная, об-

разующаяся при снижении курса иностранной валюты, в Дебет этого счета.

Организация может продать поступившую валюту в добровольном порядке. При этом сделать это она может в любые удобные сроки.

Типового бланка распоряжения на добровольную продажу валюты нет. Поэтому форму этого бланка каждый банк разрабатывает самостоятельно.

Распоряжение на добровольную продажу фирма подает в банк каждый раз, когда желает продать валюту.

Денежные средства (рубли), полученные от продажи валюты, банк зачисляет на расчетный счет.

### **Пример.**

16 июля на транзитный валютный счет ООО «Экспортер» в банке «Коммерческий» поступила валютная выручка в сумме 10 000 долл. США.

В этот же день «Экспортер» направил банку поручение на зачисление всей суммы на текущий валютный счет и продажу 60 % поступившей выручки (6000 долл. США).

17 июля банк «Коммерческий» продал валюту по курсу 32,5 руб./USD.

Курс доллара США, установленный Банком России на день поступления валюты на транзитный валютный счет и зачисления на текущий валютный счет, составил 33 руб./USD.

За проведение операции банк «Коммерческий» списал с

расчетного счета ООО «Экспортер» 1200 руб.

Бухгалтер ООО «Экспортер» должен сделать следующие проводки:

16 июля:

Дебет 52-1-2 Кредит 62

– 330 000 руб. ( $10\,000\text{ USD} \times 33\text{ руб./USD}$ ) – поступила валютная выручка на транзитный счет;

Дебет 52-1-1 Кредит 52-1-2

– 330 000 руб. – валюта зачислена на текущий валютный счет;

Дебет 57 Кредит 52-1-1

– 198 000 руб. ( $10\,000\text{ USD} \times 60\% \times 33\text{ руб./USD}$ ) – часть валютной выручки направлена на продажу;

17 июля:

Дебет 91-2 Кредит 57

– 198 000 руб. – списана проданная валюта;

Дебет 51 Кредит 91-1

– 195 000 руб. ( $6000\text{ USD} \times 32,5\text{ руб./USD}$ ) – денежные средства от продажи валюты зачислены на расчетный счет;

Дебет 91-2 Кредит 51

– 1200 руб. – удержано банком комиссионное вознаграждение;

31 июля:

Дебет 99 Кредит 91-9

– 4200 руб. ( $198\,000 - 195\,000 + 1200$ ) – отражен убыток от продажи валюты.

Счет 57 «Переводы в пути» используют, если списание валюты со счета и ее продажа происходят в разные дни. Определить дату можно по выписке банка.

Как уже было отмечено ранее, признавать выручку от осуществления экспортных операций организация может только после того, как право собственности перейдет к иностранному покупателю. А отражать списание товаров или готовой продукции со склада – т. е. со счетов 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция» соответственно – необходимо в момент их фактической отгрузки со склада.

Следовательно, составлять проводку Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кредит 41 «Товары» или 43 «Готовая продукция» можно только в том случае, если момент отгрузки товаров со склада и момент перехода права собственности совпадают.

Если же в экспортном контракте предусмотрены другие базисные условия поставки, и если в том же контракте не оговорено отдельно, что право собственности переходит к покупателю в момент отгрузки товара (продукции) со склада экспортера, бухгалтер организации-экспортера должен использовать счет 45 «Товары отгруженные», на котором экспортируемые товары или продукция будут числиться с момента отпуска со склада до момента перехода права собственности к покупателю в соответствии с условиями контракта, то есть:

– в момент отгрузки товара (продукции) со склада бухгал-

тер составит проводку Дебет 45 Кредит 41 или 43;

– в момент перехода права собственности к покупателю одновременно с признанием выручки стоимость отгруженных товаров или продукции будет списана на счет 90 «Продажи» проводкой Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 45.

Если «входящий» НДС по экспортируемым товарам, а также по сырью, материалам, работам и услугам, использованным при изготовлении экспортируемой продукции, был ранее предъявлен к вычету – например, если организация реализует аналогичные товары и на территории России, т. е. в момент приобретения товаров было неизвестно, что они будут экспортированы – бухгалтеру необходимо в момент отгрузки продукции на экспорт восстановить сумму НДС. Впоследствии – после сбора полного пакета документов, подтверждающего право на применение ставки 0 процентов и налоговых вычетов – данная сумма НДС может быть вновь предъявлена к вычету. Поэтому восстановленные суммы НДС следует отражать по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с Дебетом счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», к которому для этих целей можно открыть отдельный субсчет (аналитический счет) «НДС по товарам, реализуемым на экспорт».

Расходы, которые российский экспортер несет при осуществлении экспортных операций – например, расходы по транспортировке экспортируемых товаров или продукции

(доставке до железнодорожной станции, порта или иного места отправления, фрахту судна, погрузке и т. д.), по страхованию груза в пути, сборы за таможенное оформление товаров и тому подобные расходы – представляют собой коммерческие расходы и должны учитываться на счете 44 «Расходы на продажу», к которому для этих целей можно открыть отдельный субсчет «Расходы по экспортным операциям».

Для учета экспортных пошлин в Инструкции по применению Плана счетов рекомендуется открыть отдельный субсчет к счету 90 «Продажи», т. е. их предлагается относить не в Дебет счета 44 «Расходы на продажу», а непосредственно в Дебет счета 90 «Продажи». Однако на практике вполне возможна ситуация, когда к моменту уплаты вывозной таможенной пошлины выручка от продажи товаров на экспорт еще не признана. Ведь заплатить пошлину нужно при подаче декларации, до вывоза товаров, а признать выручку можно только тогда, когда право собственности на нее перейдет к покупателю, возможно, только после того, как товар прибывает в иностранный порт или даже на склад иностранного покупателя. Поэтому вполне оправданно сначала относить суммы таможенных пошлин на счет 44 «Расходы на продажу», а в конце месяца производить их списание в Дебет счета 90 «Продажи» вместе с остальными экспортными расходами.

# Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.