

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**

«БИБКОМ»

2013

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)

Коллектив авторов

Бухгалтерский финансовый учет. Часть 2 / Коллектив авторов — «БИБКОМ», 2013

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.

УДК 657(075)
ББК 65.052(я7)

Содержание

ВВЕДЕНИЕ	5
Тема 1 УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ПРОДАЖИ	6
1.1 Понятие готовой продукции	6
1.2 Учет выпуска продукции по фактической себестоимости	8
1.3 Особенности учета выпуска продукции при использовании специального счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	9
1.4 Учет продаж продукции (работ, услуг): документирование и отражение на счетах бухгалтерского учета	10
1.5 Учет продаж покупных товаров и особенности учета реализации товаров на условиях договора комиссии	12
Тема 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ	14
2.1 Основы внешнеторговой деятельности организаций и валютного регулирования в России	14
2.2 Учет экспортных операций	18
2.3 Учет импортных операций	30
Тема 3 УЧЕТ ТЕКУЩИХ РАСЧЕТОВ	40
3.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковая давность	40
3.2 Основные формы безналичных расчетов	42
3.3 Учет резерва сомнительных долгов	45
3.4 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	47
Конец ознакомительного фрагмента.	48

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 различных 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 (тоннокилометры, 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 продолжает 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 показывают 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 *сортное удостоверение*.

При реализации животных используют товарнотранспортную накладную формы № 191-АПК (животные); молока 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 сельскохозяйствен-

ных 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 аналитического 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 товарно-материальных 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 организациях 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 валютном 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 законодательством 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 представительства, 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 осуществление 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 поме-

щаются 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 внешнеэкономическим 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 собственности 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 курсу 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, образующаяся 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 бухгалтер 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 прибудет 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.

На счет 44 «Расходы на продажу» следует относить только те расходы, которые российский экспортер осуществляет за свой счет в соответствии с условиями экспортного контракта. Если же в процессе осуществления экспорта возникают иные расходы – например, штрафные санкции – отражать их нужно по Дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Бухгалтерский учет экспортных операций, осуществляемых при участии посредников

Гражданский кодекс РФ предусматривает возможность заключения посреднических договоров трех видов:

- договор поручения;
- договор комиссии;
- агентский договор.

Если между сторонами заключен договор поручения, организация-экспортер (производитель экспортируемой продукции или торговая организация, являющаяся собственником экспортируемого товара) выступает в роли доверителя, а посредник – в роли поверенного. В соответствии с пунктом 1 статьи 971 Гражданского кодекса РФ, поверенный всегда действует от имени и за счет доверителя, т. е. все права и обязанности по сделке возникают у доверителя (экспортера). Таким образом, экспортный контракт будет заключен напрямую между доверителем и иностранным покупателем, а функции поверенного (посредника) сводятся к исполнению поручений доверителя – поиску покупателя, организации переговоров, а также, возможно, организации исполнения экспортной сделки.

Если же стороны заключили договор комиссии, организация-экспортер называется «комитент», а посредник – «комиссионер». Комиссионер, согласно пункту 1 статьи 990 Гражданского кодекса РФ, реализует товары по поручению комитента, но от своего имени. Иными словами, экспортный контракт в этом случае заключается между посредником и иностранным покупателем, т. е. продавцом в экспортном договоре фигурирует именно комиссионер.

Возможно также заключение агентского договора, тогда экспортер выступает в качестве принципала, а посреднику достается роль агента. В соответствии с пунктом 1 статьи 1005 Гражданского кодекса РФ, агент может действовать либо от своего имени, но за счет принципала, либо от имени и за счет принципала: в первом случае агент действует как комиссионер по договору комиссии, а во втором случае – как поверенный по договору поручения. Впрочем, агентские договора чаще заключаются не на реализацию товара, а на посредничество, связанное с оказанием услуг.

Учет экспортных операций у организации-экспортера

В учете организации-экспортера в случае, если экспорт осуществляется через посредника, операции отражаются в целом в том же порядке, как и при осуществлении экспорта без посредника. Но есть и некоторые нюансы.

Если экспортируемый товар отгружается со склада организации-экспортера непосредственно иностранному покупателю на основании документов, представленных посредником, бухгалтерские записи составляются так же, как и при экспорте без участия посредника:

- в случае, если в контракте прописано условие «с завода», может сразу составляться проводка Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кредит 41 «Товары» или 43 «Готовая продукция»;

- если в экспортном контракте предусмотрены другие условия поставки и перехода права собственности, в момент отгрузки товара (продукции) со склада бухгалтер составит проводку Дебет 45 «Товары отгруженные» Кредит 41 или 43, а 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 «Товары отгруженные».

Если же экспортируемый товар передается посреднику – т. е. отгружается со склада организации-экспортера на склад посредника, который далее самостоятельно производит отгрузку иностранному покупателю, схема движения товара будет несколько сложнее. В этом случае переданный посреднику товар, который вплоть до его реализации иностранному покупателю является собственностью экспортера, также следует отражать на счете 45, к которому для этих целей следует открыть отдельный субсчет. В этом случае проводки будут выглядеть следующим образом:

- 1) в момент отгрузки товара или продукции со склада организации-экспортера на склад посредника будет составлена проводка Дебет 45, субсчет «Товары, переданные посреднику» Кредит 41 или 43;

- 2) в момент направления товара (продукции) со склада посредника в адрес иностранного покупателя в случае, если данный момент не совпадает с переходом права собственности к покупателю, на основании извещения, присылаемого посредником, нужно составить внутреннюю запись по счету 45 – Дебет 45, субсчет «Товары, отгруженные иностранным покупателям» Кредит 45, субсчет «Товары, переданные посреднику»;

- 3) в момент перехода права собственности к иностранному покупателю стоимость товаров или продукции списывается в Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 45, субсчет «Товары, отгруженные иностранным покупателям».

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 собственности переходит от организации-экспортера к иностранному покупателю. Поэтому 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. Для учета расчетов с иностранными покупателями рекомендуется открыть к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отдельный субсчет – например, «Расчеты с иностранными покупателями».

Если посредник не участвует в расчетах с иностранным покупателем – т. е. по условиям контракта покупатель перечисляет деньги непосредственно на счет экспортера – никаких дополнительных проводок по счету 62 делать не нужно. В этом случае поступающая от иностранных покупателей валютная выручка будет зачислена банком на транзитный валютный счет организации-экспортера и отразится проводкой Дебет 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями».

Если же посредник участвует в расчетах – т. е. если денежные средства от иностранного покупателя поступят не на счет организации-экспортера, а на счет посредника – одновременно с признанием выручки следует составить проводку Дебет 76, субсчет «Расчеты с посредником» Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями».

Таким образом, в учете экспортера будет отражена задолженность посредника по перечислению сумм, которые поступят на его счет от иностранного покупателя. Денежные средства, которые посредник переведет на счет экспортера, будут отражаться проводкой Дебет 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» Кредит 76, субсчет «Расчеты с посредником» с последующим переводом всей суммы на текущий валютный счет проводкой Дебет 52 «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет» Кредит 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет».

Сумма посреднического вознаграждения, начисляемая в соответствии с условиями договора, является частью расходов на продажу экспортируемого товара, поэтому она отражается в учете организации-экспортера проводкой Дебет 44 Кредит 76, субсчет «Расчеты с посредником».

В случае если посредник является плательщиком НДС, он выделяет НДС отдельной строкой в счете-фактуре, предъявляемом организации-экспортеру, на основании чего экспортер – если он также является плательщиком НДС – учитывает сумму НДС проводкой Дебет 19 Кредит 76, субсчет «Расчеты с посредником».

Если посредник не участвует в расчетах, сумма причитающегося ему вознаграждения перечисляется проводкой Дебет 76, субсчет «Расчеты с посредником» Кредит 51 «Расчетные счета» (если вознаграждение выплачивается в рублях) или 52 «Валютные счета» (если вознаграждение уплачивается в иностранной валюте).

Если же посредник участвует в расчетах, сумма причитающегося ему вознаграждения автоматически уменьшает его задолженность по перечислению средств, полученных от иностранного покупателя.

В соответствии с условиями посреднического договора и экспортного контракта, расходы по транспортировке экспортируемых товаров, их разгрузке и погрузке, страхованию и прочие экспортные расходы может осуществлять сам экспортер, либо их может оплачивать посредник с последующим возмещением данных расходов на основании отчета посредника. В первом случае учет экспортных расходов ведется так же, как и при экспорте без участия посредника. Если же экспортные расходы оплачивает посредник, сумму фактически понесенных посредником расходов на основании его отчета бухгалтер организации-экспортера отнесет на счет 44 «Расходы на продажу» проводкой Дебет 44, субсчет «Расходы по экспортным операциям, оплаченные через посредника» Кредит 76 «Расчеты с посредником», а сумма компенсации данных расходов может либо удерживаться посредником из суммы, полученной от иностранного покупателя (если он участвует в расчетах), либо перечисляться экспортером.

На практике возможны случаи, когда иностранный покупатель перечисляет предоплаты – таковыми признаются все поступления от иностранных покупателей до даты перехода к нему права собственности на экспортируемый товар. Причем, если посредник участвует в расчетах, сумма предоплаты поступает именно на счет посредника, а не на счет экспортера.

Несмотря на то, что деньги не поступают непосредственно на счет экспортера, именно он считается получателем данного авансового платежа. Поэтому бухгалтеру организации-экспортера на основании информации, полученной от посредника, следует составить проводку Дебет 76, субсчет «Расчеты с посредником» Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями по полученным авансам» на сумму аванса, поступившего на счет посредника.

В случае, если посредник участвует в расчетах, т. е. получает иностранную валюту от зарубежной фирмы и перечисляет ее российскому экспортеру (комитенту, принципалу), или если он получает от экспортера валютные средства для оплаты экспортных расходов, возмещаемых в соответствии с условиями договора комитентом (принципалом), в расчетах между экспортером и посредником могут образоваться курсовые разницы. Ведь курс иностранной валюты, установленный ЦБ РФ, на дату признания выручки, на дату поступления средств на счет посредника, на дату перевода этих средств на счет экспортера, на дату утверждения отчета посредника и т. д. может быть различным.

Кроме того, дополнительные сложности возникают и в том случае, когда экспортер передает посреднику рублевые средства, которые посредник самостоятельно конвертирует в валюту для оплаты экспортных расходов – ведь в этом случае у посредника возникнет и разность курсов (между коммерческим курсом – например, биржевым курсом – по которому банк приобретает для него валюту и курсом ЦБ РФ, по которому эту валюту следует отражать в бухгалтерском учете), и расходы на уплату комиссионного вознаграждения банку за осуществление операции по покупке валюты, и курсовая разница в случае, если перечисление валюты перевозчику, страховой компании и т. д. произойдет не в тот же день, когда эта валюта зачислена на валютный счет посредника.

Во избежание признания одного и того же дохода или расхода дважды (и, следовательно, во избежание двойного налогообложения) курсовые разницы, возникающие в связи с поступлением оплаты от иностранного покупателя на валютный счет посредника (за исключением средств, являющихся посредническим вознаграждением), включаются в состав доходов или расходов только у экспортера (принципала, комитента). Посредник же данные разницы не учитывает.

Учет операций по экспорту у посредника

Если экспортируемый товар отгружается иностранному покупателю непосредственно со склада организации-экспортера на основании документов, представленных посредником, бухгалтерские записи в учете посредника на получение и отгрузку данного товара не составляются.

Если же экспортируемый товар передается посреднику, т. е. отгружается со склада организации-экспортера на склад посредника, который далее самостоятельно производит отгрузку иностранному покупателю, в учете посредника возникает необходимость отражать получение и отгрузку данного товара. Поскольку посредник никогда не становится собственником данного товара – в любом случае товар сначала принадлежит организации-экспортеру (комитенту, принципалу, доверителю), а затем сразу переходит в собственность иностранного покупателя – он должен учитывать товары, принятые от экспортера, на забалансовом

счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Этот счет могут использовать не только комиссионеры, но и другие посредники.

Как правило, приходят товары в той оценке, которая указана в посредническом договоре (как цена продажи данных товаров покупателю). А в момент отгрузки данных товаров со склада посредника они списываются с кредита счета 004 «Товары, принятые на комиссию».

Для учета расчетов с организацией-экспортером – комитентом, доверителем или принципалом – посреднику следует использовать счет 76, открыв к нему отдельный субсчет «Расчеты с комитентом (доверителем, принципалом)». Для удобства к этому субсчету можно открыть отдельные аналитические счета для учета расчетов по суммам, поступающим от покупателей (если посредник участвует в расчетах), для учета расчетов по суммам возмещения экспортных расходов в соответствии с посредническим договором, и для учета расчетов собственно по посредническому вознаграждению (за оказанные услуги).

Если посредник не участвует в расчетах, никаких проводок на сумму, подлежащую уплате иностранным покупателем на счет комитента, доверителя или принципала, ему делать не нужно. На счете 76 отражаются только расчеты по уплате посреднического вознаграждения и возмещению экспортных расходов.

Если же посредник участвует в расчетах – т. е. если денежные средства от иностранного покупателя поступят не на счет организации-экспортера, а на счет посредника – ему следует отразить сумму, подлежащую получению от иностранного покупателя, но по сути принадлежащую комитенту, доверителю или принципалу проводкой Дебет 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями» Кредит 76, субсчет «Расчеты с комитентом (доверителем, принципалом)». Поступающая от иностранных покупателей валютная выручка будет зачислена банком на транзитный валютный счет посредника и отразится проводкой Дебет 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» Кредит 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями». Далее посредник должен перечислять всю сумму, причитающуюся экспортеру (за вычетом своего комиссионного вознаграждения) на валютный счет экспортера. Это отразится проводкой Дебет 76, субсчет «Расчеты с комитентом (доверителем, принципалом)» Кредит 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет».

Предоплаты, поступившие на счет посредника от иностранного покупателя, следует отражать на счете 62 на отдельном субсчете – например, на субсчете «Расчеты по полученным предоплатам от иностранных покупателей» – с последующим переводом этих сумм на расчеты с организацией-экспортером (на счет 76) и, если это предусмотрено посредническим договором, с выделением доли, приходящейся на посредническое вознаграждение, т. е. предоплаты посреднических услуг.

В случае, если по условиям договора с экспортером посредник удерживает вознаграждение с поступающих от покупателя сумм и перечисляет экспортеру средства за вычетом вознаграждения, при удержании своей доли с поступающих авансов и предоплат посредник фактически получает предоплату за свои услуги. А, согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ, в этот момент посредник обязан определять налоговую базу по НДС. Иными словами, с исчисленной доли посреднического вознаграждения посредник должен начислить и уплатить НДС по расчетной ставке 18/118, а впоследствии после фактического оказания посреднических услуг (утверждения отчета комиссионера, подписания акта об оказании услуг) эту сумму НДС можно предъявить к вычету. Пересчет суммы предоплаты за посреднические услуги, полученной в валюте, в рубли производится на дату поступления денежных средств на счет посредника. Выручкой посредника является посредническое вознаграждение, исчисляемое в соответствии с условиями посреднического договора. Оно отражается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» в корреспонденции с Дебетом счета 76, субсчет «Расчеты с комитентом (доверителем, принципалом)».

Если посредник не участвует в расчетах, сумма выплачиваемого ему комиссионного вознаграждения отражается проводкой Дебет 51 или 52 Кредит 76, субсчет «Расчеты с комитентом (доверителем, принципалом)».

Если посредник участвует в расчетах, сумма комиссионного вознаграждения посредника автоматически уменьшает сумму поступившей или предполагаемой к поступлению оплаты от покупателя, подлежащую перечислению комитенту, доверителю или принципалу. Соответствующая часть валютной суммы, поступившей от иностранного покупателя на транзитный валютный счет посредника, в этом случае переводится с транзитного счета на текущий счет, т. е. списывается проводкой Дебет 52 «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет» Кредит 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет».

Если посредник является плательщиком НДС, он обязан начислить НДС с суммы посреднического вознаграждения в общеустановленном порядке, причем, как правило, применяется ставка 18 процентов, даже если речь идет о реализации товаров, облагаемых по ставке 10 процентов или освобожденных от НДС (за исключением отдельных видов товаров, указанных в пункте 2 статьи 156 Налогового кодекса РФ). Учет сумм НДС, начисляемых в момент получения предварительной оплаты и впоследствии подлежащих вычету, может осуществляться на отдельном субсчете счета 76.

Чаще всего экспортер (комитент, доверитель, принципал) компенсирует посреднику расходы на осуществление экспорта либо после их осуществления на основании отчета, либо путем перечисления предполагаемой суммы, необходимой на покрытие расходов, до начала исполнения поручения посредником.

Такие расходы посреднику не следует включать в состав своих расходов – их необходимо относить на расчеты с комитентом, доверителем или принципалом. Например, расходы на оплату транспортных услуг, возмещаемые экспортером, у посредника отразятся проводкой Дебет 76, субсчет «Расчеты с комитентом (доверителем, принципалом)» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а расходы на оплату страхования груза – проводкой Дебет 76, субсчет «Расчеты с комитентом (доверителем, принципалом)» Кредит 76-1.

Если же в задачи посредника входит только поиск иностранного партнера и помощь в заключении контракта, а все расходы по экспорту – таможенные пошлины, транспортные, страховые расходы и т. д. – оплачивает сам экспортер (комитент, доверитель, принципал), в учете посредника данные расходы не отражаются вообще.

Текущие расходы посредника: заработная плата персонала, оплата телефонных переговоров и т. п. – учитываются в общем порядке. Если организация осуществляет только посредническую деятельность, расходы в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов рекомендуется собирать на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Если же посредничество является одним из нескольких видов деятельности, собирать затраты по деятельности в сфере торгового посредничества можно на счете 44 «Расходы на продажу».

Корреспонденция счетов

Номер операции	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Отражена задолженность посредника по суммам предоплаты, поступившей от иностранного покупателя на счет посредника – на основании уведомления (извещения) посредника	76	62
2	Отражена часть поступившей предоплаты, соответствующая доле комиссионного вознаграждения посредника (предоплата посреднических услуг)	76	76
3	Поступила на транзитный валютный счет часть предоплаты от иностранного покупателя (за вычетом доли, приходящейся на комиссионное вознаграждение посредника)	52	76

1	2	3	4
4	Списана курсовая разница по расчетам с посредником	76	91-1
5	Переведена валюта на текущий валютный счет	52	52
6	Списана курсовая разница, возникшая на транзитном валютном счете	52	91-1
7	Списана курсовая разница по полученной предоплате	91-2	62
8	Перечислены комиссионеру рублевые средства для оплаты экспортных расходов	76	51
9	Перечислены комиссионеру валютные средства для оплаты экспортных расходов	76	52
10	Отражена передача материалов со склада экспортера комиссионеру	45	41
11	Отражены товары, переданные со склада комиссионера перевозчику для доставки и отправки на экспорт	45	45
12	Отражена выручка от реализации материалов на экспорт иностранной фирме (на дату перехода права собственности к покупателю)	62	90-1
13	Списана стоимость реализованных на экспорт материалов (на дату перехода права собственности к покупателю)	90-2	45
14	Зачтена полученная ранее предоплата за материалы	62	62
15	Списана возможная курсовая разница по заченной предоплате	62	91-1
16	Отражена задолженность посредника в части оставшейся суммы выручки, подлежащей уплате иностранным покупателем на счет посредника	76	62
17	Отражены стоимость доставки груза до порта, оплаченная комиссионером за счет комитента, погрузка, таможенные платежи и т. д.;	44	76
18	Отражена сумма НДС со стоимости доставки груза до порта, погрузки	19	76

1	2	3	4
19	Начислено и включено в состав экспортных расходов комиссионное вознаграждение посреднику (без НДС)	44	76
20	Отражена сумма НДС с комиссионного вознаграждения посредника	19	76
21	Произведен зачет предоплаты услуг посредника	76	76
22	Списана курсовая разница по предоплате услуг посредника	91-2	76
23	Возмещено комиссионеру превышение суммы фактически понесенных экспортных расходов в рублях над суммой, перечисленной на оплату этих расходов ранее, т. е. закрыты расчеты с посредником по возмещению экспортных расходов	76	51
24	Списаны расходы, связанные с осуществлением экспортной операции	90	44
25	Выявлен финансовый результат от реализации материалов на экспорт через посредника (закрыт счет 90)	90-9	99

2.3 Учет импортных операций

Сделка, связанная с импортом ценностей, работ или услуг, производится в соответствии с импортным внешнеэкономическим контрактом, который должен быть заключен между сторонами данной сделки.

Для бухгалтера импортный контракт, так же как и экспортный, не является первичным учетным документом, однако он является основанием для принятия решений, связанных с порядком бухгалтерского учета и налогообложения импортной сделки. Так же, как при заключении экспортного контракта, в импортном внешнеэкономическом контракте бухгалтера больше всего интересуют три аспекта:

- условия поставки товара;
- момент перехода права собственности от иностранного поставщика;
- 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 российскому импортеру от иностранного поставщика также важен для бухгалтера, ведь именно в этот момент он обязан принять к учету приобретенное имущество и официальный курс ЦБ РФ для пересчета стоимости данного имущества, 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 импортной сделки.

В контексте Таможенного кодекса РФ любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, а также транспортные средства (кроме используемых в международных перевозках) называются товаром.

Однако на практике ввозимое имущество может использоваться организацией-импортером по-разному. Например, она может использовать его в качестве сырья или комплектующих для производства другой продукции – в этом случае его считают материалами и учитывают на счете 10 «Материалы».

Ввезенные ценности могут применяться в производственной, или торговой деятельности в качестве основных средств – тогда затраты, связанные с их приобретением, собирают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

И только в том случае, если ценности ввозятся для последующей перепродажи, они рассматриваются в бухгалтерском учете как товары и подлежат отражению на счете 41 «Товары».

Порядок учета импорта сырья и материалов

В случае, если ввозимые ценности будут использованы в качестве сырья или исходных материалов для производства какойлибо продукции (выполнения работ, оказания услуг), их учет осуществляется в порядке, предусмотренном для учета материалов, на синтетическом счете 10 «Материалы».

Учет приобретения материалов действующее законодательство разрешает осуществлять двумя способами:

- без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- с применением счетов 15 и 16.

В первом случае формирование стоимости приобретаемых материалов осуществляется непосредственно на счете 10 «Материалы». При этом у бухгалтера организации-импортера возникает несколько проблем.

Во-первых, датой принятия импортных ценностей – в том числе сырья и материалов – к бухгалтерскому учету является дата перехода права собственности на данные материалы от поставщика к покупателю, в соответствии с условиями заключенного между ними договора. Это означает, что именно в этот день бухгалтер должен отразить в учете стоимость приобретенных материалов, даже если фактически эти материалы еще находятся в пути (на территории иностранного государства или уже на территории России) или лежат на таможне. Бухгалтеру придется дебетовать счет 10 «Материалы», в то время как сами материалы еще не оприходованы на склад. Поэтому нужно будет открыть к счету 10 «Материалы» специальный субсчет – «Импортные материалы в пути».

Во-вторых, помимо контрактной стоимости материалов, подлежащей оплате иностранному поставщику, импортер может понести еще целый ряд расходов – на перевозку, страховку, уплату таможенных платежей и т. д. Причем суммы данных расходов и первичные документы, их подтверждающие, нередко появляются уже после того, как материалы перешли в собственность покупателя или даже поступили на его склад. Например, счетфактура и акт выполненных работ от транспортной компании могут быть получены уже после того, как груз будет доставлен импортеру. Поэтому транспортно-заготовительные расходы обычно также учитывают на отдельном субсчете отдельно от контрактной стоимости товаров.

Порядок учета суммы НДС, подлежащей уплате в связи с импортом материалов, зависит от того, является ли данный налог возмещаемым для конкретной организации. Если фирма-импортер является плательщиком НДС и если импортируемые товары будут использоваться при осуществлении операций, облагаемых НДС, сумма НДС является возмещаемой, поэтому ее не относят на счет 10, а учитывают на счете 19. Если же фирма-импортер не является плательщиком НДС, сумму НДС нужно также включить в себестоимость материалов и отнести на счет 10. Курсовые разницы, возникающие в связи с изменением курса ЦБ РФ между датами признания расходов, и соответственно, задолженностей перед контрагентами, и датами оплаты данных расходов, относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы», они не изменяют стоимости приобретаемых материалов.

Если учетной политикой организации-импортера предусмотрено использование счетов 15 и 16, бухгалтерские записи по учету импорта материалов будут осуществляться следующим образом:

- все расходы на приобретение материалов будут отражаться по Дебету счета 15, в том числе и контрактная стоимость материалов, которую следует отнести в Дебет счета 15 в момент перехода права собственности на эти материалы от иностранного поставщика к организации-импортеру;

- при поступлении материалов на склад они будут оприходованы по учетной стоимости по Дебету счета 10 в корреспонденции с кредитом счета 15;

- в конце месяца бухгалтер спишет отклонение между фактическими затратами на приобретение импортных материалов (отраженное по Дебету счета 15) с учетной стоимостью оприходованных материалов (отраженной по кредиту счета 15) со счета 15 на счет 16.

Счет 15 может иметь Дебетовое сальдо на конец месяца в случае, если материалы уже перешли в собственность организации-импортера, но еще не поступили на ее склады (т. е. фактически находятся в пути). В такой ситуации списание суммы расходов, относящихся к данной партии материалов, со счета 15 на счет 16 не производится.

Порядок учета импорта товаров

Как и в случае с импортом материалов, датой принятия импортных товаров к бухгалтерскому учету является дата перехода права собственности на данные товары от поставщика к покупателю в соответствии с условиями заключенного между ними договора, а потому именно в этот день бухгалтер должен отразить в учете стоимость приобретенных товаров, даже если фактически эти товары еще находятся в пути (на территории иностранного государства или уже на территории России) или лежат на таможне.

В случае, если торговая организация не использует счета 15 и 16 при приобретении товаров, формирование фактической стоимости приобретения товаров вплоть до момента их фактического поступления на склад следует осуществлять на отдельном субсчете, открываемом к счету 41 «Товары». Например, можно открыть субсчет 41-5 «Приобретение импортных товаров». По Дебету этого субсчета будут собираться фактические расходы на приобретение импортных товаров, а в момент поступления этих товаров на склад будет оформляться запись с кредита субсчета 41-5 в Дебет субсчета:

– 41-1 – если организация занимается оптовой торговлей, или в случае осуществления смешанной торговли предполагает продать данные товары оптом;

– 41-2 – если организация занимается розничной торговлей, или при осуществлении смешанной торговли предполагает продать данные товары в розницу.

В этом случае сальдо субсчета 41-5 будет отражать фактические затраты на приобретение импортных товаров, на данный момент находящихся в пути.

Суммы таможенных сборов и пошлин относятся в Дебет счета 41. А вот сумма НДС может быть возмещаемой, если организация-импортер является плательщиком НДС (не находится на «упрощенке», не подпадает под ЕНВД, не получила освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС) и если импортируемые товары будут использованы при осуществлении операций, облагаемых НДС. Поэтому в случае, если она является возмещаемой, ее не относят на счет 41, а начисляют проводкой Дебет 19 Кредит 68, и после уплаты данной суммы НДС и принятия на учет импортных товаров – при наличии документов, подтверждающих факт уплаты НДС – она подлежит вычету, который отражается обратной проводкой. Если же организация-импортер не является плательщиком НДС, сумму НДС нужно также включить в покупную стоимость товара и отнести в Дебет счета 41.

Если торговая организация применяет счета 15 и 16, фактические затраты на приобретение импортных товаров будут отражаться по Дебету счета 15, а оприходование товаров в момент их поступления на склад будет производиться по Дебету субсчета 41-1 или 41-2 в корреспонденции с Кредитом счета 15.

В этом случае записи по счету 41 до момента фактического поступления товаров на склад торговой организации-импортера не производятся, а стоимость товаров, находящихся в пути, отражается только по Дебету счета 15 (который в этом случае может иметь сальдо на конец месяца).

Акциз в торговых организациях представляет собой невозмещаемый налог, поэтому его сумма включается в стоимость товара, т. е. относится на счет 15 (при использовании счетов 15 и 16) или непосредственно на счет 41 (если фирма не применяет счета 15 и 16).

Порядок учета импорта основных средств

Если организация импортирует материальный объект, который предназначен для использования в основной деятельности в течение длительного времени (более одного года), эксплуатация которого будет приносить доходы и который не планируется перепродавать (по

крайней мере, в ближайшем будущем), этот объект следует считать основным средством. А потому операции по его приобретению должны отражаться в порядке, установленном ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

В соответствии с ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, под которой понимается сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Оценка импортируемых основных средств производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Такой подход полностью соответствует требованиям ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Учет расходов на приобретение основных средств осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в Дебет которого относится покупная (контрактная) стоимость приобретаемого объекта в момент перехода права собственности на него к импортеру, а также все расходы, связанные с импортом, доставкой, монтажом и т. д., по мере их осуществления.

После того, как объект основных средств готов к эксплуатации – смонтирован, зарегистрирован (если регистрация предусмотрена законом) и т. д. – его стоимость, определяемая путем сложения всех затрат, отнесенных в Дебет счета 08, переносится с кредита счета 08 в Дебет счета 01 «Основные средства».

А с первого числа следующего месяца начинается амортизация данного основного средства в порядке, установленном учетной политикой.

Особенности учета операций, осуществляемых через посредника

Первым видом является договор поручения (глава 49 Гражданского кодекса РФ), в соответствии с которым посредник (который в рамках такого договора называется «поверенный») обязуется совершить определенные действия от имени и за счет доверителя. Например, помочь найти иностранного поставщика, провести переговоры с ним и заключить контракт. При этом поверенный никогда не становится стороной внешнеэкономического договора. А это значит, что импортный контракт будет заключен напрямую между российским покупателем (доверителем) и иностранным поставщиком.

Второй разновидностью посреднического договора является договор комиссии (глава 51 Гражданского кодекса РФ), в соответствии с которым посредник (называемый «комиссионер») обязуется по поручению комитента за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Причем согласно пункту 1 статьи 990 Гражданского кодекса РФ, по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, даже если комитент будет назван в этой сделке или вступит с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Следовательно, в случае оформления отношений между российским импортером и посредником через договор комиссии посредник будет заключать контракт с иностранным поставщиком от собственного имени. Иными словами, сторонами внешнеэкономического контракта будут иностранный поставщик и российский посредник. Вместе с тем комиссионер не становится собственником импортируемого товара, даже если какое-то время этот товар находится в его распоряжении (например, на его складе) – право собственности переходит напрямую от иностранного поставщика к комитенту.

На практике это приводит к тому, что именно посредник (комиссионер) должен будет перечислять деньги иностранному поставщику. А потому российский импортер (комитент)

обязан перечислить посреднику соответствующую сумму либо в рублях (чтобы посредник сам купил валюту и перечислил ее поставщику), либо в валюте (сделать это разрешает подпункт 3 пункта 1 статьи 9 Федерального закона от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»).

Ввезенный товар комиссионер на свой баланс не приходит, а отражает его за балансом как полученный на ответственное хранение (на счете 002).

По исполнении поручения комиссионер обязан предоставить комитенту отчет (статья 999 Гражданского кодекса РФ), который комитент обязан утвердить в течение 30 дней со дня его получения (либо сообщить о своих возражениях). Этот отчет с приложенными к нему документами, подтверждающими фактически понесенные комиссионером расходы, и будет основанием для отражения операций в учете. Если комиссионер является плательщиком НДС, он обязан также выписать комитенту счетфактуру на сумму своего вознаграждения.

И, наконец, третьим видом посреднического договора является агентский договор (глава 52 Гражданского кодекса РФ), по которому посредник (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия:

- либо от своего имени, но за счет принципала (в этом случае приобретает права и становится обязанным агент, как при договоре комиссии);

- либо от имени и за счет принципала (в такой ситуации права и обязанности возникают непосредственно у принципала, как при договоре поручения).

Агент, как и комиссионер, обязан предоставлять принципалу отчет (статья 1008 Гражданского кодекса РФ). На практике чаще всего агентские договоры заключаются в случае импорта услуг. А порядок осуществления и учета операций по агентскому договору зависит от того, от чьего имени будут совершаться действия.

Никакой посредник не будет работать бесплатно, поэтому в договоре должно быть предусмотрено определенное вознаграждение за услуги. Естественно, что в случае, если посредник оказывает только информационные и консультационные услуги – например, помогает найти иностранного поставщика и провести переговоры с ним, но не участвует в фактическом осуществлении сделки – сумма вознаграждения будет меньше, чем если посредник осуществляет закуп ценностей от своего имени, т. е. выполняет все необходимые действия для их доставки.

Для посредника сумма вознаграждения представляет собой выручку, поэтому она отражается на счете 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». Датой признания выручки будет дата утверждения отчета посредника организацией-импортером. В случае, если посредник является плательщиком НДС, он обязан исчислить и уплатить НДС с суммы своего вознаграждения. НДС уплачивается по ставке 18 % даже в том случае, если импортируемые товары освобождены от налогообложения или подлежат обложению по ставке 10 %.

А у импортера сумма посреднического вознаграждения всегда включается в стоимость ввозимых ценностей как в случае импорта основных средств, так и в случае импорта товаров или материалов. Если импортер является плательщиком НДС, он имеет право на вычет сумм НДС, предъявленных ему посредником.

Кроме выплат вознаграждения посреднику должны быть также возмещены расходы, понесенные в связи с исполнением договора. В частности, российский импортер должен компенсировать посреднику-комиссионеру или агенту, выступающему от собственного имени, расходы на уплату таможенных платежей. Также за счет комитента (принципала) списываются убытки от покупки валюты в случае, если комитент (принципал) перечислял посреднику средства для оплаты импортных ценностей в рублях, и впоследствии посредник сам производил покупку валюты, необходимой для оплаты расходов.

Сумма возмещения таких расходов не является доходом посредника – он относит их на расчеты с комитентом (принципалом). А сам импортер (комитент, принципал) включает такие расходы в стоимость импортируемых ценностей.

Бухгалтерские записи у организации импортера и посредника

Если посредник – поверенный или агент, выступающий от имени принципала контракт заключается непосредственно между российским импортером и иностранным поставщиком, то есть посредник стороной внешнеторгового контракта не является и в его исполнении фактически не участвует.

Поэтому бухгалтерские записи у импортера будут практически такими же, как и при импорте без участия посредника. Единственным исключением будет необходимость начислить и выплатить посреднику вознаграждение.

У посредника тоже записи будут предельно просты: он отразит получение выручки в виде посреднического вознаграждения, а также свои фактические расходы на выполнение поручения (например, расходы на заработную плату сотрудников с отчислениями, на международные телефонные переговоры, на пользование Интернетного и т. д.). В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н), посреднические организации, деятельность которых не связана с производственным процессом: комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т.п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность, – для обобщения информации о расходах на ведение посреднической деятельности должны использовать счет 26 «Общехозяйственные расходы». Накопленные на счете 26 суммы впоследствии списываются в Дебет счета 90 «Продажи». Если же посредническая организация занимается еще и торговой деятельностью, учет расходов, включая расходы на исполнение посреднических договоров, она ведет на счете 44 «Расходы на продажу».

Учет расчетов с доверителем или принципалом посредник может осуществлять либо на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», открывая к нему отдельный субсчет, либо на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Первый вариант чаще используется в случае, когда посредническая деятельность не является основной, а второй – если фирма занимается исключительно посреднической деятельностью.

В случае, если посредник является комиссионером или агентом, действующим от собственного имени, импортный контракт будет заключен между посредником и иностранным поставщиком, а потому оплачивать и декларировать ввозимые ценности будет именно посредник.

Расчеты с комитентом или принципалом посредники обычно учитывают на отдельном субсчете к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – по кредиту отражаются полученные от комитента или принципала денежные суммы (на оплату импортируемых ценностей иностранному поставщику, на оплату пошлин и налогов, транспортных, страховых и прочих расходов, связанных с импортом, а также сумма вознаграждения посредника), а по Дебету – расходы, отнесенные за счет комитента или принципала, включая покупную стоимость импортируемых ценностей. Сами ценности посредник на баланс не приходит, а учитывает их движение на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» (если эти ценности поступают в его распоряжение, а не направляются непосредственно на склад комитента или принципала).

Комитент или принципал также ведет учет расчетов с посредником на отдельном субсчете к счету 76, но в зеркальном отражении. По Дебету показываются перечисленные посреднику суммы, а с кредита производится списание стоимости товаров и расходов, связанных с их приобретением, осуществленных посредником.

В случае, если комитент или принципал передает посреднику не валютные средства, а только рублевые средства, посредник должен будет сам приобрести валюту для оплаты расходов, связанных с импортом. В этом случае могут возникнуть прибыли или убытки при покупке валюты – ведь покупать валюту приходится по биржевому (коммерческому) курсу, а отражать ее в учете можно только по курсу ЦБ РФ, а эти курсы никогда не совпадают. Эта разница курсов не является доходом или расходом посредника – она должна списываться за счет комитента (принципала).

На практике сделать это можно двумя способами.

Первый способ заключается в том, чтобы списывать курсовые разницы, возникающие у посредника при исполнении посреднического договора в связи с осуществлением расчетов в валюте, непосредственно на расчеты с комитентом (принципалом), а не на счет 91 «Прочие доходы и расходы». В этом случае посреднику следует вести отдельный аналитический учет сумм, находящихся на валютном счете: курсовые разницы по суммам, принадлежащим посреднику, следует списывать на счет 91, а по суммам, переданным посреднику комитентом или приобретенным посредником за счет рублевых средств, переданных комитентом, – на расчеты с комитентом. Аналогичным образом следует поступать и с курсовыми разницами, возникающими в связи с погашением или переоценкой дебиторской и кредиторской задолженности.

Корреспонденция счетов

Номер операции	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
	Учет у посредника		
1	Получены от комитента денежные средства для оплаты расходов, связанных с импортом	51	76
2	Отражена стоимость приобретенных у иностранного поставщика для организации-импортера материальных ценностей	76	60

1	2	3	4
3	Начислены и отнесены на расчеты с комитентом таможенный сбор (таможенная пошлина)	76	76
4	Уплачены таможенный сбор и таможенная пошлина	76	51
5	Начислен и отнесен на расчеты с комитентом НДС по импортным материалам	76	68
6	Уплачен НДС по импортным материалам	68	51
7	Отражены полученные материалы, приобретенные для импортера (в качестве учетной стоимости для забалансового учета принята таможенная стоимость груза)	002	
8	Отнесены на расчеты с комитентом расходы на доставку материалов на склад организации-импортера	76	60
9	Оплачены транспортные услуги наличными	60	50
10	Списаны переданные перевозчику материалы, приобретенные для организации-импортера		002
11	Переданы банку рублевые средства для приобретения валюты (исходя из биржевого курса)	57	51
12	Списано банком комиссионное вознаграждение за осуществление операции по покупке валюты	76	51
13	Отнесено комиссионное вознаграждение банка на расчеты с комитентом	76	76
14	Отражена приобретенная банком валюта (по курсу ЦБ РФ)	52	57
15	Списана разница курсов (убыток от покупки валюты, из-за того, что курс ЦБ РФ оказался ниже, чем биржевой курс, по которому приобреталась валюта) на расчеты с комитентом	76	57
16	Перечислено иностранному поставщику за материалы	60	52

1	2	3	4
17	Списана положительная курсовая разница по валютным средствам на валютном счете комиссионера, фактически принадлежащем комитенту, на расчеты с комитентом	52	76
18	Списана отрицательная курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком на расчеты с комитентом	76	60
19	Отражена выручка в виде посреднического вознаграждения	76	90-1
20	Начислен НДС с суммы выручки (посреднического вознаграждения)	90-3	68
21	Списаны расходы на выполнение поручения	90-2	26
22	Выявлена и списана прибыль от посреднической операции	90-9	99
23	Получена оплата за услуги (вознаграждение) от организации-импортера	51	76
	Учет у импортера		
24	Перечислены комиссионеру денежные средства для оплаты расходов, связанных с импортом	76	51
25	Отражена стоимость приобретенных комиссионером у иностранного поставщика для организации-импортера материалов	15	76
26	Оприходованы материалы по учетной стоимости	10-1	15
27	Отражены таможенный сбор и таможенная пошлина, уплаченные комиссионером	15	76
28	Отражен НДС по импортным материалам, начисленный и уплаченный комиссионером	19	76
29	Отражены расходы на доставку материалов на склад импортера, оплаченные комиссионером	15	76
30	Отражен НДС по расходам на доставку материалов, оплаченных комиссионером	19	76

1	2	3	4
31	Отражено комиссионное вознаграждение банка за осуществление посредником операции по покупке валюты с целью оплаты импортных материалов	91-2	76
32	Отражена разница курсов (убыток от покупки валюты, возникший из-за того, что курс ЦБ РФ оказался ниже, чем биржевой курс, по которому приобреталась валюта), сформировавшаяся при покупке валюты посредником для оплаты импортных материалов	91-2	76
33	Признана положительная курсовая разница по валютным средствам на валютном счете комиссионера, фактически принадлежащем комитенту	76	91-1
34	Признана отрицательная курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком, сформировавшаяся в учете комиссионера	91-2	76
35	Отражена сумма комиссионного вознаграждения посредника (без НДС);	15	76
36	Отражен НДС с посреднического вознаграждения	19	76
37	Предъявлен к вычету НДС	68	19
38	В конце месяца выявлено и списано отклонение в стоимости импортных материалов (разница между фактической и учетной стоимостью)	16	15
39	Закрыт счет 91	91-9	99

Вопросы для самопроверки

1. Какая деятельность организации называется внешнеторговой?
2. Какие законодательные и нормативные акты регулируют валютные операции в России?
3. Кто может стать участником валютных отношений?
4. Какие критерии должны выполняться, чтобы физические и юридические лица могли считаться резидентами?
5. Какие банки называются уполномоченными?
6. Какие пункты экспортного и импортного контрактов необходимы бухгалтеру для отражения операций по внешнеторговой деятельности на счетах бухгалтерского учета?
7. Какими бухгалтерскими записями отражаются в учете экспортные операции, осуществляемые без участия посредников?
8. Как отражаются в учете операции по экспорту товаров с участием посредников?
9. Какими бухгалтерскими записями отражаются в учете операции по импорту товаров, осуществляемые без участия посредников?
10. Как отражаются в учете операции по импорту товаров с участием посредников?

Тема 3 УЧЕТ ТЕКУЩИХ РАСЧЕТОВ

3.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковая давность

Под **дебиторской** понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц перед данной организацией (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны данной организации, называются **дебиторами**.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются **кредиторами**.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют *поставщиками*. Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, внебюджетные фонды, в фонды социального назначения и другие подобные начисления называют *обязательствами по распределению*. Кредиторы, задолженность которым возникла по другим операциям, называют *прочими кредиторами*.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а кредиторская – на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года (3, ст. 196). Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

- а) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», Кредит счетов 62, 76.
- б) Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», Кредит счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50, 51, 52) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 60, 76, Кредит счета 91.

3.2 Основные формы безналичных расчетов

Для нормальной производственной деятельности сельскохозяйственные организации должны приобретать необходимые материальные ценности: нефтепродукты, запасные части, минеральные удобрения, прочие материалы. На этой стадии у сельскохозяйственных организаций возникают широкие расчетные взаимоотношения с поставщиками: организациями материальнотехнического снабжения сельского хозяйства, учреждениями потребкооперации и т. д.

После завершения производственной стадии полученная в хозяйствах продукция реализуется. При этом сельскохозяйственные предприятия также вступают в расчетные отношения, но с организациями – покупателями сельскохозяйственной продукции: хлебоприемными предприятиями, мясокомбинатами и пунктами приема скота, заготовительными конторами потребкооперации и др.

Получив денежную выручку за проданную продукцию, хозяйства используют эти средства для финансирования затрат на производство, а также для необходимых платежей государству по налогам, социальному страхованию и т.п. В результате у сельскохозяйственных предприятий возникают расчетные взаимоотношения с финансовыми органами, органами социального обеспечения, страховыми организациями.

В ряде случаев хозяйства могут иметь расчетные взаимоотношения с отдельными лицами. Такие взаимоотношения возникают при выдаче денежных средств под отчет для различных хозяйственных поручений, при получении ссуд на индивидуальное жилищное строительство и т.д.

Основными задачами учета расчетных операций являются:

- контроль за соблюдением установленных правил расчетных отношений и правильное документальное оформление операций;
- своевременность расчетов со всеми контрагентами и предотвращение просроченности сумм дебиторской и кредиторской задолженности;
- своевременность и точность отражения в учетных регистрах расчетов со всеми организациями и лицами, а также периодическая сверка данных учета.

Расчетные взаимоотношения в народном хозяйстве осуществляются в основном в безналичной форме.

Безналичными называют расчеты, осуществляемые путем перечисления сумм со счетов плательщика на счет получателя или путем зачета взаимных требований.

В Положении Центрального банка России о безналичных расчетах в Российской Федерации указаны следующие формы расчетов: платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, по инкассо.

В настоящее время в денежном обороте России преобладают расчеты платежными поручениями.

Платежное поручение представляет собой письменное распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему банку перевести определенную денежную сумму со своего счета на счет получателя денежных средств, открытый в этом или другом банке. Такими получателями могут быть поставщики, подрядчики, финансовые органы, страховые и другие организации. Поручения составляются на бланках определенной формы. В них обязательно указывают назначение перечисляемых сумм. Платежное поручение выписывают для предварительной оплаты счетов поставщиков или после получения плательщиком товарно-материальных ценностей или оказанных ему услуг, а также для расчетов с бюджетом. Платежное поручение действительно при наличии на первом экземпляре подписей руководителя и главного бухгалтера сельскохозяйственной организации и печати. Оно используется

для местных и иногородних расчетов. Расчеты платежными поручениями имеют ряд положительных сторон: сравнительно простой и быстрый документооборот, ускоренное движение денежных средств, возможность предварительной проверки плательщиком качества оплачиваемых товаров или услуг.

Расчеты по инкассо являются банковской операцией, с помощью которой банк по поручению своего клиента получает причитающиеся ему денежные средства от других организаций на основании расчетных, товарных и денежных документов. Расчеты по инкассо могут оформляться с помощью таких расчетных документов, как платежное требование и инкассовое поручение.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование получателя средств к плательщику об уплате определенной денежной суммы через банк. Эта форма применяется в расчетах за поставленные товары, выполненные работы или услуги. Расчеты платежным требованием могут осуществляться с предварительным акцептом или без акцепта плательщика. Акцепт – согласие на оплату или гарантирование оплаты денежных, расчетных, товарных документов. Срок для акцепта должен быть не менее трех рабочих дней. Платежное требование банк поставщика пересылает банку покупателя для взыскания платежа. Банк, обслуживающий плательщика, извещает своего клиента о предъявлении ему платежного требования. Плательщик должен дать письменное согласие (акцепт) на платеж или заявить обоснованный (полный или частичный) отказ от оплаты. При отказе от акцепта плательщик подает банку заявление об отказе от акцепта, в котором указывает мотивы отказа. Если плательщик молчит (отсутствует заявление), то это расценивается как его согласие на списание денег со счета и перечисление их на счет получателя. Безакцептное списание денежных средств осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о безакцептном списании денежных средств, дополнительного соглашения к договору банковского счета, сведений о получателе средств, наименований товара.

Расчеты платежными требованиями ускоряют выписку расчетных документов, позволяют покупателю контролировать выполнение поставщиком условий хозяйственного договора.

Инкассовое поручение – расчетный документ, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщика в бесспорном порядке. Инкассовые поручения применяются:

- если эта форма расчетов установлена законодательством, например для органов, выполняющих контрольные функции. В расчетном документе должна быть ссылка на документ;
- при взыскании по исполнительным листам (алименты, за причинение вреда, нанесенного здоровью, и др.). Для исполнения расчетного документа к нему должен быть приложен дубликат исполнительного документа;
- если эта форма расчетов предусмотрена сторонами по основному договору.

Банк исполняет инкассовое поручение в течение трех дней после его получения. Требования для списания средств по инкассовому поручению такие же, как для платежного требования без акцепта.

Аккредитивная форма расчетов применяется для расчетов покупателя с одним поставщиком товаров. При этой форме расчетов счета оплачиваются по месту нахождения получателя денег (поставщика). Покупатель дает письменное поручение обслуживающему банку об открытии аккредитива в банке поставщика. В заявлении на открытие аккредитива указываются наименование и адрес поставщика, сумма аккредитива, срок его действия, род товаров, подлежащих оплате, документы, которые должны быть предъявлены для получения платежа (товарно-транспортные накладные, сертификаты качества и т. д.), и др.

Банк на основании заявления переводит средства со счета покупателя банку, обслуживающему поставщика, и выставляет аккредитив. После отгрузки товаров поставщик предъявляет обслуживающему его банку транспортные и другие документы, подтверждающие выполнение им условий поставки.

Банк поставщика зачисляет средства на счет поставщика по мере отгрузки им покупателю материальных ценностей, которые оплачиваются с аккредитива.

Аккредитив выдается на срок договора и по согласию покупателя и поставщика может быть продлен. Оплата с аккредитива ограничивается суммой, определяемой в договоре. По истечении установленного срока аккредитив закрывается.

При частичном использовании суммы аккредитива ее остаток перечисляется на расчетный счет покупателя.

Аккредитивная форма расчетов обеспечивает поставщику своевременную оплату отгруженной продукции или оказанных услуг, ускоряет расчеты с покупателем, а покупателю гарантирует получение купленных ценностей, но «замораживает» денежные средства.

Расчетный чек – письменное поручение покупателя (чекодателя) обслуживающему его банку о перечислении определенной суммы денег с его расчетного счета на счет чекодателя (организации, предъявившей чек банку). Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Расчеты чеками применяются для однородных расчетов по товарным и нетоварным (за услуги) операциям. Расчетные чеки брошюруются в виде чековой книжки (по 10, 20, 25, 50 листов). Чек действителен в течение 10 дней, не считая даты выписки. Чеки могут быть использованы при расчетах за товары с мелкооптовыми базами и за услуги транспорта и связи.

Для получения лимитированной чековой книжки плательщик оформляет заявление с указанием количества чеков. Его подписывают руководитель предприятия и главный бухгалтер, заверяют печатью. Одновременно с заявлением покупатель представляет в банк платежное поручение на перечисление денежной суммы с его расчетного счета на отдельный счет. После депонирования этих средств организация имеет право на получение лимитированной чековой книжки в банке. Банк, оформляя лимитированную чековую книжку, проставляет: наименование банка, его номер и местонахождение, наименование плательщика (чекодателя), номер его лицевого счета в банке, предельный размер суммы, на которую может быть выписан чек. Расчетный чек оформляется плательщиком и передается предприятию-получателю платежа в момент совершения хозяйственной операции. Затем поставщик составляет реестр чеков и предъявляет его вместе с чеками в свой банк для оплаты.

3.3 Учет резерва сомнительных долгов

В настоящее время организации обязаны создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации (приказ Минфина России от 24.12.2010 г. № 186н, п.70).

Сомнительной признается дебиторская задолженность, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями, то есть и та, срок погашения которой еще не наступил, но есть основания полагать, что она все же не будет погашена в срок.

Просроченная задолженность— дебиторская задолженность, не погашенная в сроки, установленные договором и (или) судебными актами или иными документами, устанавливающими или изменяющими срок погашения задолженности.

Безнадежная задолженность— дебиторская задолженность, по которой истек установленный срок исковой давности, а также та задолженность, по которой, в соответствии с гражданским законодательством, обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Резервы сомнительных долгов создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния организации должника и оценки вероятности погашения ею долга.

На сумму создаваемых резервов сомнительных долгов дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Списание не востребовавшихся долгов, признанных сомнительными, отражают по дебету счета 63 с кредита счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Ниже приведена корреспонденция счетов по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам».

№ п/п	Операция	Дебет	Кредит
1.	Отражено образование резерва по сомнительным долгам	91	63
2.	За счет созданного резерва списана дебиторская задолженность, безнадежная к погашению	63	62
3.	За счет резерва сомнительных долгов списаны суммы претензий, в удовлетворении которых отказано судом	63	76
4.	Присоединены неиспользованные суммы резервов к прибыли отчетного периода	63	91
5.	Списана сомнительная задолженность поставщиков и подрядчиков по выданным авансам за счет ранее созданного резерва	63	60

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражается в балансе в оценке нетто, т. е. за вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

Все операции, связанные с созданием и использованием резервов по сомнительным долгам, фиксируют в журнале-ордере № 12-АПК, а аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам», который организуется по каждому созданному резерву, ведут в ведомости № 68-АПК.

3.4 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Основная масса материальных ценностей поступает в организацию от поставщиков. В договорах с ними оговариваются условия поставки: наименование материалов (услуг, работ), количество, цена, срок выполнения (отгрузки) и др.

К поставщикам и подрядчикам относят – организации, поставляющие сельскохозяйственным организациям сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, воды, газа) и выполняющие различные работы (капитальный ремонт основных средств, искусственное осеменение коров и т.д.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ и оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению.

Для учета расчетов с указанными организациями применяют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

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.