

Учет экспортно-импортных операций

С 1 января 2015 года изменилось законодательство по вопросам пересчета выраженных в иностранной валюте активов, обязательств, доходов (включая выручку от реализации продукции (работ, услуг)) (далее – продукция) в белорусские рубли:

- утратил силу Декрет Президента РБ от 30.06.2000 г. № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» (далее – Декрет № 15);

- вступило в силу положение п. 3 ст. 12 Закона РБ от 12.07.2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3) о том, что не производится пересчет выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков. В 2014 году данное положение Закона № 57-3 в связи с действием Декрета № 15 не применялось.

Вышеизложенное внесло коррективы в методики определения выручки от реализации активов на экспорт, определения стоимости активов, приобретаемых по импорту, что нашло отражение в данном материале.

Порядок пересчета в белорусские рубли выраженных в иностранной валюте активов и обязательств

По вопросам пересчета выраженных в иностранной валюте активов, обязательств, доходов в белорусские рубли бюджетные организации с 1 января 2015 года руководствуются:

1) Законом № 57-3;

2) Методическими указаниями о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденными приказом Минфина от 17.12.1999 г. № 364 (далее – Методические указания № 364).

В соответствии с п. 3 ст. 12 Закона № 57-3 пересчет выраженных в иностранной валюте активов (денежных средств, финансовых вложений, дебиторской задолженности) и обязательств в белорусские рубли производится по официальному курсу по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Нацбанком, на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

При этом *не производится пересчет* (переоценка) выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

Согласно Закону № 57-3 разницы, возникающие при пересчете выраженных в иностранной валюте

активов и обязательств в белорусские рубли, относятся бюджетными организациями на увеличение или уменьшение источников финансирования в порядке, установленном законодательством (аналогичное правило было установлено Декретом № 15).

Согласно п. 8 Методических указаний № 364 в бухгалтерском учете и отчетности иностранная валюта и средства, приобретенные за счет иностранной валюты, дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в белорусских рублях по курсу Нацбанка РБ на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности. Разница, возникающая при изменении Нацбанком курсов иностранных валют, зачисляется бюджетными организациями на увеличение или уменьшение бюджетного или внебюджетного источника финансирования.

Методические указания № 364 следует применять с учетом положений п. 3 ст. 12 Закона № 57-3 о том, что не производится пересчет выраженных в иностранной валюте полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

Переоценивая активы и обязательства на отчетную дату (дату составления бухгалтерской отчетности), следует знать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (п. 2 ст. 101 Бюджетного кодекса РБ).

Активы и обязательства надо учитывать как в иностранной валюте, так и в белорусских рублях.

В противном случае невозможно рассчитать курсовые разницы, возникающие при их пересчете (переоценке).

Исходя из вышеизложенного, в 2015 году по сравнению с 2014 годом методика учета курсовых разниц, возникающих при пересчете выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в белорусские рубли, не изменилась. По операциям, осуществляемым за счет бюджетного финансирования, курсовые разницы у главных распорядителей бюджетных средств относятся в дебет (кредит) соответствующих субсчетов счета 23 «Финансирование и займы», а у нижестоящих распорядителей и получателей бюджетных средств – счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию». По операциям, осуществляемым за счет приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, курсовые разницы относятся в дебет (кредит) субсчета 410 «Прибыли и убытки» (вместо субсчета 410 возможно использование субсчета 237 «Прочие источники»).

Учет экспортных операций. Характеристика субсчетов по учету доходов (выручки)

В настоящее время бюджетные организации при осуществлении приносящей доходы деятельности выручку от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, другие доходы должны признавать в бухгалтерском учете по методу начисления. Под методом начисления понимается отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним. Сказанное определено п. 1 постановления Минфина от 08.02.2013 г. № 11 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета доходов в бюджетных организациях и внесении изменений и дополнения в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь».

Принцип начисления является одним из принципов бухгалтерского учета и отчетности, определенных в п. 1 ст. 3 Закона 57-3.

Согласно п. 4 ст. 3 Закона № 57-3 принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Для учета реализованной продукции в бюджетных организациях предназначены субсчета 237 «Прочие источники» и 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

По кредиту субсчетов отражается выручка от реализации продукции, а по дебету – фактическая производственная себестоимость реализованной продукции, расходы по реализации, а также налоги, уплачиваемые из выручки.

При использовании метода начисления отпускная стоимость отгруженной продукции совпадает с выручкой от реализации, а фактическая себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) – с фактической себестоимостью реализованной продукции.

Сравнением (сопоставлением) записей по кредиту и дебету субсчетов 237 и 280 определяется финансовый результат от реализации (прибыль или убыток). Если сумма записей по кредиту превышает сумму записей по дебету, получим прибыль, если наоборот – убыток. Сумма прибыли списывается по дебету субсчетов 237, 280 в кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки», а сумма убытка отражается обратной записью.

При реализации продукции на экспорт по кредиту субсчетов 237 «Прочие источники», 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается отпускная стоимость отгруженной продукции в иностранной валюте, пересчитанная в белорусские рубли в соответствии с действующим законодательством (Законом № 57-3 и Методическими указаниями № 364).

Определение суммы выручки от реализации продукции на экспорт

Коммерческие организации с 1 января 2015 года при определении суммы доходов (выручки) от реализации продукции на экспорт руководствуются Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденным постановлением Минфина от 29.10.2014 г. № 69 (далее – Национальный стандарт).

В соответствии с п. 4 Национального стандарта выраженная в иностранной валюте сумма доходов от реализации активов, других доходов (далее – доходы) и стоимость относящейся к этим доходам дебиторской задолженности (при ее наличии) от-

ражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу на:

1) дату совершения хозяйственной операции, если не был получен аванс в иностранной валюте;

2) дату (даты) получения аванса в иностранной валюте, если был получен аванс в иностранной валюте в размере полной суммы доходов;

3) дату (даты) получения аванса в иностранной валюте в части суммы доходов, приходящейся на аванс, и дату совершения хозяйственной операции в части суммы доходов, не приходящейся на аванс, если был получен аванс в иностранной валюте в размере частичной суммы доходов.

Согласно Национальному стандарту порядок определения суммы доходов от реализации каждой единицы (части) активов (части доходов) в **третьем случае** закрепляется в положении об учетной политике организации.

По мнению автора, при определении суммы доходов (выручки) от реализации продукции на экспорт и суммы дебиторской задолженности, относящейся к этим доходам, вышеназванные положения Национального стандарта могут быть использованы бюджетными организациями.

Рассмотрим 3 варианта (соответствующие Национальному стандарту) отражения в бухгалтерском учете расчетов с заказчиками (покупателями) и определения суммы доходов (выручки) на **условном примере** бюджетной организации, заключившей договор с заказчиком-нерезидентом на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (НИОКР) на сумму 20 000 долл. США. Фактическая себестоимость выполненных НИОКР – 210 000 000 руб.

Вариант 1 (заказчик производит оплату в иностранной валюте в размере полной суммы доходов после приемки выполненных НИОКР).

По условиям договора аванс не предусмотрен. Акт приемки выполненных работ подписан 10 июня 2015 года. Расчет заказчиком произведен 17 июня 2015 года. Официальный курс 1 долл. США, установленный Нацбанком (условно):

10 июня 2015 года – 15 500 руб.;

17 июня 2015 года – 15 400 руб.

Операции по расчетам с заказчиком НИОКР в бюджетной организации отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
10.06.2015	Принята заказчиком выполненная работа:			
	а) по фактической себестоимости	210 000 000	280	082
	б) по отпускной (договорной) стоимости (20 000 долл. США x x 15 500)	310 000 000	154	280
17.06.2015	Перечислена заказчиком НИОКР на транзитный валютный счет бюджетной организации договорная стоимость работ (20 000 долл. США x 15 400)	308 000 000	118	154
17.06.2015	Переоценивается дебиторская задолженность заказчика НИОКР (20 000 долл. США x (15 400 – 15 500))	2 000 000	410	154

Вариант 2 (заказчик производит оплату в иностранной валюте в размере полной суммы доходов до приемки выполненных НИОКР).

По условиям договора предусмотрен аванс в сумме 20 000 долл. США (100% стоимости работ), который перечислен заказчиком 30 января 2015 года.

Акт приемки выполненных работ подписан 10 июня 2015 года.

Официальный курс 1 долл. США, установленный Национальным банком (условно):

30 января 2015 года – 15 000 руб.;

10 июня 2015 года – 15 500 руб.

Операции по расчетам с заказчиком НИОКР в бюджетной организации отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
30.01.2015	Перечислен заказчиком НИОКР на транзитный валютный счет бюджетной организации аванс (20 000 долл. США x x 15 000)	300 000 000	118	155

1	2	3	4	5
10.06.2015	Принята заказчиком выполненная работа:			
	а) по фактической себестоимости	210 000 000	280	082
	б) по отпускной (договорной) стоимости (20 000 долл. США x 15 000)	300 000 000	154	280
10.06.2015	Произведен зачет аванса	300 000 000	155	154

Вариант 3 (заказчик производит оплату в иностранной валюте частично до приемки выполненных НИОКР, а оставшуюся часть – после приемки выполненных НИОКР).

По условиям договора предусмотрен аванс в сумме 8 000 долл. США (40% стоимости работ), который перечислен заказчиком 30 января 2015 года. Акт приемки выполненных работ подписан 10 июня 2015 года. Окончательный расчет в сумме 12 000 долл. США произведен заказчиком 17 июня 2015 года.

Официальный курс 1 долл. США, установленный Нацбанком (условно):

30 января 2015 года – 15 000 руб.;

10 июня 2015 года – 15 500 руб.;

17 июня 2015 года – 15 400 руб.

Операции по расчетам с заказчиком НИОКР в бюджетной организации отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
30.01.2015	Перечислен заказчиком НИОКР на транзитный валютный счет бюджетной организации аванс (8 000 долл. США x 15 000)	120 000 000	118	155
10.06.2015	Принята заказчиком выполненная работа:			
	а) по фактической себестоимости	210 000 000	280	082
	б) по отпускной (договорной) стоимости (8 000 долл. США x 15 000) + (12 000 долл. США x 15 500)	306 000 000	154	280

1	2	3	4	5
17.06.2015	Перечислена заказчиком НИОКР на транзитный валютный счет бюджетной организации сумма окончательного расчета (12 000 долл. США x 15 400)	184 800 000	118	154
17.06.2015	Произведен зачет аванса	120 000 000	155	154
17.06.2015	Переоценивается дебиторская задолженность заказчика НИОКР (12 000 долл. США x (15 400 – 15 500))	1 200 000	410	154

Как видно, несмотря на то, что во всех трех вариантах выполненные НИОКР приняты заказчиком 10 июня 2015 года, выручка от реализации в первом варианте составила – 310 000 000 руб., во втором – 300 000 000 руб., в третьем – 306 000 000 руб.

Определение стоимости активов, приобретаемых по импорту

При определении стоимости полученных активов (суммы понесенных расходов) и стоимости относящихся к этим активам (расходам) обязательств, по мнению автора, бюджетные организации (как и при определении выручки от реализации продукции) могут руководствоваться Национальным стандартом.

В соответствии с п. 3 Национального стандарта выраженная в иностранной валюте стоимость полученных активов (сумма понесенных расходов) и стоимость относящихся к этим активам (расходам) обязательств отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу на:

1) дату совершения хозяйственной операции, если не был перечислен аванс в иностранной валюте;

2) дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере полной стоимости активов (полной суммы расходов);

3) дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте в части стоимости активов (суммы расходов), приходящейся на аванс, и дату совершения хозяйственной операции в части стоимости активов (суммы расходов), не приходящейся на аванс, если был перечислен аванс в иностранной валюте.

те в размере частичной стоимости активов (частичной суммы расходов).

Порядок определения стоимости каждой единицы (части) активов (части расходов) в третьем случае закрепляется в положении об учетной политике организации.

Рассмотрим 3 варианта (соответствующие Национальному стандарту) отражения в бухгалтерском учете расчетов с поставщиками и определения стоимости полученных активов на **условном примере** бюджетной организации, заключившей договор с поставщиком-нерезидентом на поставку оборудования, требующего установки, монтажа, приведения в состояние, пригодное для использования, на сумму 10 000 долл. США.

Вариант 1 (бюджетная организация производит оплату поставщику в иностранной валюте в размере полной стоимости оборудования после поступления его на склад бюджетной организации).

По условиям договора аванс поставщику не предусмотрен. Оборудование поступило на склад бюджетной организации 10 апреля 2015 года. Расчет с поставщиком произведен 17 апреля 2015 года. Официальный курс 1 долл. США, установленный Национальным банком (условно):

10 апреля 2015 года – 15 500 руб.;

17 апреля 2015 года – 15 400 руб.

Операции по расчетам с поставщиком оборудования за счет бюджетных средств отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
10.04.2015	Оприходовано оборудование (10 000 долл. США x 15 500)	155 000 000	040	178
17.04.2015	Перечислена поставщику договорная стоимость оборудования (10 000 долл. США x 15 400)	154 000 000	178	101
17.04.2015	Переоценивается кредиторская задолженность перед поставщиком (10 000 долл. США x (15 400 – 15 500))	1 000 000	178	140

Операции по расчетам с поставщиком оборудования за счет доходов от осуществления приносящей доходы (предпринимательской деятельности) отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
10.04.2015	Оприходовано оборудование (10 000 долл. США x 15 500)	155 000 000	040	178
17.04.2015	Перечислена поставщику договорная стоимость оборудования (10 000 долл. США x 15 400)	154 000 000	178	118
17.04.2015	Переоценивается кредиторская задолженность перед поставщиком (10 000 долл. США x (15 400 – 15 500))	1 000 000	178	410

Вариант 2 (бюджетная организация производит оплату поставщику в иностранной валюте в размере полной стоимости оборудования до поступления его на склад бюджетной организации).

По условиям договора предусмотрен аванс поставщику в сумме 10 000 долл. США (100% стоимости оборудования), который перечислен бюджетной организацией 1 апреля 2015 года. Оборудование поступило на склад бюджетной организации 10 апреля 2015 года. Официальный курс 1 долл. США, установленный Нацбанком (условно):

1 апреля 2015 года – 15 300 руб.;

10 апреля 2015 года – 15 500 руб.

Операции по расчетам с поставщиком оборудования за счет бюджетных средств отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
01.04.2015	Перечислена поставщику предоплата за оборудование в размере 100% (10 000 долл. США x 15 300)	153 000 000	178	101
10.04.2015	Оприходовано оборудование (10 000 долл. США x 15 500)	155 000 000	040	178

Операции по расчетам с поставщиком оборудования за счет доходов от осуществления приносящей доходы (предпринимательской деятельности) отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
01.04.2015	Перечислена поставщику предоплата за оборудование в размере 100% (10 000 долл. США x 15 300)	153 000 000	178	118
10.04.2015	Оприходовано оборудование (10 000 долл. США x 15 300)	153 000 000	040	178

Вариант 3 (бюджетная организация производит оплату поставщику в иностранной валюте частично до поступления оборудования на склад бюджетной организации, а оставшуюся часть – после поступления оборудования).

По условиям договора предусмотрен аванс поставщику в сумме 4 000 долл. США (40% стоимости оборудования), который перечислен бюджетной организацией 1 апреля 2015 года. Оборудование поступило на склад бюджетной организации 10 апреля 2015 года. Окончательный расчет в сумме 6 000 долл. США произведен заказчиком 17 апреля 2015 года.

Официальный курс 1 долл. США, установленный Нацбанком (условно):

1 апреля 2015 года – 15 300 руб.;

10 апреля 2015 года – 15 500 руб.;

17 апреля 2015 года – 15 400 руб.

Операции по расчетам с поставщиком оборудования за счет бюджетных средств отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
01.04.2015	Перечислена поставщику предоплата за оборудование в размере 40% (4 000 долл. США x 15 300)	61 200 000	178	101

1	2	3	4	5
10.04.2015	Оприходовано оборудование (4 000 долл. США x 15 300) + (6 000 долл. США x 15 500)	154 200 000	040	178
17.04.2015	Перечислена поставщику сумма окончательного расчета (6 000 долл. США x 15 400)	92 400 000	178	101
17.04.2015	Переоценивается кредиторская задолженность перед поставщиком (6 000 долл. США x (15 400 – 15 500))	600 000	178	140

Операции по расчетам с поставщиком оборудования за счет доходов от осуществления приносящей доходы (предпринимательской деятельности) отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
01.04.2015	Перечислена поставщику предоплата за оборудование в размере 40% (4 000 долл. США x 15 300)	61 200 000	178	118
10.04.2015	Оприходовано оборудование (4 000 долл. США x 15 300) + (6 000 долл. США x 15 500)	154 200 000	040	178
17.04.2015	Перечислена поставщику сумма окончательного расчета (6 000 долл. США x 15 400)	92 400 000	178	118
17.04.2015	Переоценивается кредиторская задолженность перед поставщиком (6 000 долл. США x (15 400 – 15 500))	600 000	178	410

Как видно, несмотря на то, что во всех трех вариантах оборудование поступило 10 апреля 2015 года, стоимость его в первом варианте составила – 155 000 000 руб., во втором – 153 000 000 руб., в третьем – 154 200 000 руб.

АННА ЧЕРНЮК,

доцент