

## Учет реализации продукции (работ, услуг) на экспорт

Поступление валютной выручки в порядке безналичных расчетов и наличными

**Б**юджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут получать выручку в инвалюте по договорам, заключенным с субъектом валютных операций – нерезидентом (юридическим или физическим лицом) и предусматривающим экспорт продукции (работ, услуг). При этом выручка может поступать в порядке безналичных расчетов, а также в наличной инвалюте.

В наличной инвалюте может быть получена выручка по договорам, предусматривающим экспорт, заключенным с покупателем – нерезидентом (кроме наличных российских рублей, причитающихся субъекту валютных операций – резиденту к получению от субъекта валютных операций – нерезидента в сумме **свыше** 100 000 российских рублей по одному договору). Сказанное выше определено подпунктом 18.1 п.18 Инструкции о порядке проведения валютных операций с использованием наличной инвалюты и наличных белорусских рублей, утвержденной постановлением Правления Нацбанка РБ от 17.01.2007 г. № 1 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 1).

Перечень случаев, в которых организации вправе реализовать продукцию (работы, услуги) физическим лицам за инвалюту на территории Республики Беларусь, установлен Правилами проведения валютных операций, утвержденными постановлением Правления Нацбанка РБ от 30.04.2004 г. № 72 (с изменениями и дополнениями). В установленных случаях организации обязаны получить разрешение Нацбанка РБ.

Порядок выдачи разрешений определен Инструкцией о порядке выдачи разрешений на проведение валютных операций и на открытие счетов за пределами Республики Беларусь, а также представления в банк уведомлений при совершении валютных операций, связанных с движением капитала, утвержденной постановлением Правления Нацбанка РБ от 28.01.2008 г. № 15 (с измене-

ниями и дополнениями).

В настоящее время в целях привлечения в экономику республики валютных средств населения (включая физических лиц – нерезидентов) перечень случаев, в которых Нацбанк РБ может выдавать разрешения субъектам валютных операций на расчеты в инвалюте с физическими лицами на территории Республики Беларусь, расширен. Письмами Нацбанка РБ от 25.05.2011 г. № 31-16/245 и от 01.06.2011 г. № 31-16/262 определены направления, по которым могут выдаваться такие разрешения. Применительно к бюджетным организациям такими направлениями являются:

- оказание медицинских услуг физическим лицам – нерезидентам;
- оказание услуг физическим лицам – нерезидентам по обучению, стажировке и повышению квалификации.

По названным направлениям бюджетные организации (при наличии разрешений Нацбанка РБ) могут получать выручку в безналичном порядке и в наличной инвалюте.

Согласно Инструкции № 1 наличная инвалюта может приниматься:

- в кассу организации;
- в кассу банка, в котором открыт счет организации, или в кассу иного банка для зачисления на счет организации.

Наличная инвалюта, принятая в кассу организации, подлежит обязательной сдаче в кассу банка.

Банк принимает в кассу наличную инвалюту для зачисления (перечисления) на счет организации, открытый в банке, при представлении документов, служащих основанием для приема в кассу банка наличной инвалюты и заявления на взнос наличной инвалюты согласно приложению 1 к Инструкции № 1. При приеме наличной инвалюты по экспортным операциям документом, служащим основанием для приема в кассу банка наличной инвалюты, является договор, подтверждающий заключение соответствующей сделки.

При внесении на счет в банке инвалюты, полученной на основании разрешений Нацбанка РБ, в графе «Приложение» заявления на взнос наличной инвалюты указываются дата и номер разрешения либо пункта (подпункта, статьи), вид, дата принятия (издания), регистрационный номер, название акта валютного законодательства.

Выручку в инвалюте банк зачисляет на специальный транзитный валютный счет организации, который открывается банком самостоятельно при первом поступлении инвалюты без представления каких-либо документов. Банк не позднее следующего рабочего дня представляет выписку по транзитному счету.

Часть инвалюты из суммы валютной выручки (в настоящее время – 30%) подлежит обязательной продаже. Срок обязательной продажи иностранной валюты – не позднее 7 рабочих дней со дня поступления выручки в инвалюте на специальный транзитный валютный счет. Оставшаяся часть валютной выручки остается в распоряжении организации и зачисляется на текущий валютный счет.

Движение инвалюты по специальному транзитному счету отражается по субсчету 118 «Текущий валютный счет по внебюджетным средствам».

### **Счета (субсчета) бухгалтерского учета, используемые для учета выручки и курсовых разниц при переоценке дебиторской задолженности и обязательств**

**У**чет доходов (выручки) при осуществлении предпринимательской деятельности ведется с использованием субсчета 237 «Прочие источники» или счета 28 «Реализация», а расходов (затрат) – субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» или счета 08 «Затраты на производство». Решение о том, какими из названных счетов пользоваться, принимается в учетной политике организации. Как правило, поступают так: если для учета доходов используется субсчет 237, то для учета расходов (затрат) используется субсчет 211; счет 28 применяется в сочетании со счетом 08.

По некоторым видам деятельности учет дохо-

дов и расходов ведется в соответствии с установленными для них правилами.

Так, согласно Инструкции о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета, утвержденной постановлением Минздрава, Минфина и Минэкономики от 30.06.2003 г. № 31/105/142 (с изменениями и дополнениями), в организациях здравоохранения для учета затрат на выполнение платных медицинских услуг применяется субсчет 211, а для учета выручки – субсчет 237.

В научно-исследовательских организациях до 1 января 2013 года порядок отражения в бухгалтерском учете расходов на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (далее – НИОКР) и реализации их заказчикам установлен Инструкцией по бухгалтерскому учету результатов научно-технической деятельности, утвержденной постановлением Минфина от 30.06.2006 г. № 75 (с изменениями и дополнениями).

С 1 января 2013 года при организации учета названных операций в научно-исследовательских организациях будем руководствоваться главой 4 «Бухгалтерский учет затрат на выполнение НИОКР и результатов НТД» Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 г. № 25.

С 1 января 2013 года (как и до этой даты) для учета затрат по НИОКР используется субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», а для учета выручки от реализации выполненных НИОКР – субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

По кредиту субсчетов 237 и 280 отражается выручка от реализации продукции (работ, услуг), а по дебету – фактическая производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), расходы по отгрузке и реализации, а также налоги, уплачиваемые из выручки.

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 суб-

счетов 237, 280 в кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки», а сумма убытка отражается обратной записью.

В настоящее время выручка от реализации отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации (по мере отгрузки готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления) или по мере оплаты отгруженной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг) (кратко — «по отгрузке» или «по оплате»).

Порядок отражения на счетах отгрузки и реализации продукции (работ, услуг) на экспорт, а также физическим лицам за инвалюту на территории Республики Беларусь зависит от применяемого в организации варианта определения выручки (признания прибыли), а также от того, как рассчитываются покупатели (после или до отгрузки продукции (работ, услуг)).

Проектом новой редакции Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» одним из принципов бухгалтерского учета и отчетности назван принцип «начисления», в соответствии с которым хозяйственные операции должны отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в момент их возникновения независимо от даты проведения расчетов по ним. После принятия закона от метода признания выручки «по оплате» придется отказаться и применять только метод «по отгрузке».

Возникающие в процессе реализации продукции (работ, услуг) дебиторскую задолженность и обязательства, выраженные в инвалюте, следует отражать в бухгалтерском учете как в инвалюте, так и в белорусских рублях.

Декретом 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» (с изменениями и дополнениями) установлено:

– переоценка активов и обязательств в инвалюте производится при изменении Нацбанком РБ курсов инвалют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период;

– курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств в инвалюте, отно-

сятся бюджетными организациями на увеличение или уменьшение источников финансирования.

Исходя из вышеизложенного, по операциям, осуществляемым в бюджетных организациях за счет доходов от предпринимательской деятельности, курсовые разницы следует относить в дебет (кредит) субсчета 410 «Прибыли и убытки» (вместо субсчета 410 возможно использование субсчета 237 «Прочие источники»).

Переоценивая активы и обязательства на дату составления бухгалтерской отчетности, следует знать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде (основание – п. 6 Инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в инвалюте, утвержденной постановлением Минфина от 27.12.2007 г. № 199 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 199)). По мнению автора, бюджетная организация может воспользоваться данной нормой Инструкции № 199 в силу того, что в законодательстве не сказано, какой момент необходимо считать датой составления бухгалтерской отчетности для бюджетных организаций.

## Корреспонденция субсчетов при реализации продукции (работ, услуг) на экспорт

### Учет реализации «по оплате»

При использовании варианта определения выручки по оплате отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг по кредиту субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается валютная выручка по курсу Нацбанка РБ на дату ее поступления на счет организации в банке либо в кассу при условии отгрузки продукции покупателю.

#### **Пример 1. Покупатель рассчитывается после отгрузки продукции**

1. Отгружена продукция (выполнены работы, оказаны услуги) покупателям: по фактической себестоимости – 26 300 000 руб., по отпускной стоимости – 3000 USD. Курс Нацбанка РБ на дату отгрузки – 8 935 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная»**

**Кредит субсчетов 030 «Продукция на складе», 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» – 26 300 000 руб.**

На отпускную стоимость отгруженной продукции бухгалтерская запись не составляется.

2. Поступила инвалюта на транзитный валютный счет 3000 USD, курс Нацбанка РБ на дату ее поступления – 8 985 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 118 «Текущий валютный счет по внебюджетным средствам»**

**Кредит субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» – 26 955 000 руб. (8985 x 3000).**

3. Фактическая себестоимость реализованной (оплаченной) продукции (работ, услуг):

**Дебет субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»**

**Кредит субсчета 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» – 26 300 000 руб.**

4. Результат от реализации (прибыль):

**Дебет субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»**

**Кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки» – 655 000 руб. (26 955 000 – 26 300 000).**

### **Пример 2. Покупатель рассчитывается до отгрузки продукции**

1. Поступила иностранная валюта на транзитный валютный счет 3000 USD, курс Нацбанка РБ на дату ее поступления – 8 935 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 118 «Текущий валютный счет по внебюджетным средствам»**

**Кредит субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» – 26 805 000 руб. (8935 x 3000).**

2. Отгружена продукция (выполнены работы, оказаны услуги) покупателям: по фактической себестоимости – 23 500 000 руб., по отпускной стоимости – 2 500 USD. Курс Нацбанка РБ на дату отгрузки – 8 945 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная»**

**Кредит субсчетов 030 «Продукция на складе», 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на**

**научно-исследовательские работы по договорам» – 23 500 000 руб.**

Одновременно отражается выручка от реализации:

**Дебет субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам»**

**Кредит субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» – 22 362 500 руб. (8945 x 2500).**

На отпускную стоимость отгруженной продукции бухгалтерская запись не составляется.

3. Фактическая себестоимость реализованной (оплаченной) продукции (работ, услуг):

**Дебет субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»**

**Кредит субсчета 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» – 23 500 000 руб.**

4. На сумму курсовых разниц при переоценке кредиторской задолженности на дату отгрузки:

**Дебет субсчета 410 «Прибыль и убытки»**

**Кредит субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» – 30 000 руб. ((8945 – 8935) x 3000).**

5. Результат от реализации (убыток):

**Дебет субсчета 410 «Прибыли и убытки»**

**Кредит субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» – 1 137 500 руб. (22 362 500 – 23 500 000).**

### **Учет реализации «по отгрузке»**

При использовании варианта определения выручки от реализации по мере отгрузки готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг по кредиту субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается отпускная стоимость отгруженной продукции в иностранной валюте по курсу Нацбанка РБ на дату предъявления покупателю расчетных документов.

### **Пример 3. Покупатель рассчитывается после отгрузки продукции**

1. Отгружена готовая продукция (выполнены работы, оказаны услуги) покупателям: по фактической себестоимости – 25 650 000 руб.; по отпускной стоимости – 3000 USD. Курс Нацбанка РБ на дату предъявления покупателям расчетных доку-

ментов – 8 935 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»**

**Кредит субсчетов 030 «Продукция на складе», 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»** – 25 650 000 руб.

и одновременно:

**Дебет субсчета 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**

**Кредит субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»** – 26 805 000 руб. (8935 x 3000).

2. Поступила инвалюта на транзитный валютный счет 3000 USD, курс Нацбанка РБ на дату ее поступления – 8 985 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 118 «Текущий валютный счет по внебюджетным средствам»**

**Кредит субсчета 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** – 26 955 000 руб. (8985 x 3000).

3. На разницу между курсом Нацбанка РБ на дату поступления инвалюты и на дату предъявления расчетных документов дооценивается дебиторская задолженность:

**Дебет субсчета 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**

**Кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки»** – 150 000 руб. ((8 985 – 8 935) x 3000).

4. Результат от реализации (прибыль):

**Дебет субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»**

**Кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки»** – 1 155 000 руб. (26 805 000 – 25 650 000).

**Пример 4. Покупатель рассчитывается до отгрузки продукции**

1. Поступила инвалюта на транзитный валютный счет 3000 USD, курс Нацбанка РБ на дату ее поступления – 8 935 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 118 «Текущий валютный счет по внебюджетным средствам»**

**Кредит субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам»** – 26 805 000 руб. (8935 x 3000).

2. Отгружена готовая продукция (выполнены работы, оказаны услуги) покупателям: по фактической себестоимости – 25 650 000 руб.; по отпуск-

ной стоимости – 3000 USD. Курс Нацбанка РБ на дату предъявления покупателям расчетных документов – 8 985 руб. за 1 USD:

**Дебет субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»**

**Кредит субсчетов 030 «Продукция на складе», 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»** – 25 650 000 руб.

и одновременно:

**Дебет субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам»**

**Кредит субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»** – 26 955 000 руб. (8985 x 3000).

3. На разницу между курсом Нацбанка РБ на дату поступления инвалюты и на дату предъявления расчетных документов дооценивается кредиторская задолженность:

**Дебет субсчета 410 «Прибыли и убытки»**

**Кредит субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам»** – 150 000 руб. ((8985 – 8935) x 3000).

4. Результат от реализации (прибыль):

**Дебет субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»**

**Кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки»** – 1 305 000 руб. (26 955 000 – 25 650 000).

В связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности, который предусмотрен проектом Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» изменится подход к отражению курсовых разниц по выданным и полученным авансам. При перечислении аванса в иностранной валюте для покупки товара сумма аванса переоцениваться не будет. Поступивший товар будет приниматься к учету по официальному курсу на дату перечисления средств. Аналогично и при поступлении аванса от покупателя: выручка будет определяться по официальному курсу на дату получения аванса. Эта информация взята из статьи начальника Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина РБ Татьяны Рыбак «Трудности реформирования», опубликованной в журнале «Финансы, учет, аудит», 2012, № 6, стр.31–32.

**АННА ЧЕРНЮК,**  
доцент БГЭУ