

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет

Экономики и управления

Кафедра

«Бухгалтерский учет,
налогообложение и аудит»

Направление подготовки
Профиль

38.03.01 «Экономика»
«Бухгалтерский учет, анализ и
аудит»

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему:

Бухгалтерский учет экспортных операций в организации по
производству лекарственных средств

Студент группы 12ЭЭЗ Сю 31.05.16 (подпись, дата) Сюнякова Алина Ринатовна (ФИО полностью)

Руководитель Фатеев 31.05.16 (подпись, дата) Фатеева Е.А. (фамилия, инициалы)

Нормоконтролер Бадеев 01.06.16 (подпись, дата) Бадеева Е.А. (фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 2.06.16 № 10)

Заведующий кафедрой Свиридов (подпись) Свиридова Н.В. (фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой отлично (протокол ГЭК от 14.06.16 № 6)

Секретарь ГЭК Малахова (подпись) Малахова Ю.В. (фамилия, инициалы)

Пенза 2016

Отзыв
на бакалаврскую работу студента
Факультета экономики и управления,
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»,
профиль подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Сюнякова Алина Ринатовна
на тему «Бухгалтерский учет экспортных операций в организации по
производству лекарственных средств»

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы студент 4 курса ПГУ Сюнякова Алина Ринатовна показал высокую степень готовности к самостоятельной профессиональной деятельности, соответствие качества полученных знаний в университете требованиям подготовки бакалавров по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика».

Следует отметить, что подбор документов для выпускной квалификационной работы, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Незначительная помощь была оказана в разработке плана выпускной квалификационной работы, формулировке целей и задач исследования.

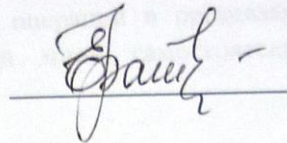
Теоретическая часть выпускной квалификационной работы написана с использованием большого материала научной литературы по учету экспортных операций. Большой интерес представляет исследование документального оформления экспортных операций.

Характер выпускной квалификационной работы позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать аргументированные и обоснованные предложения. Необходимо отметить способность выпускника организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы. Автор выпускной квалификационной работы проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стиль, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям.

По результатам выполнения выпускной квалификационной работы можно сделать вывод, что автор работы умеет работать с литературой, делать выводы и предложения и подготовлен к практической работе по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика», профилю подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Работа допускается к защите в ГЭК и заслуживает оценки «отлично».

Руководитель ВКР

к.э.н., доцент кафедры "БУНиА"



Е.А.Фатеева

Содержание

Введение.....	6
1 Теоретические основы бухгалтерского учета экспортных операций.....	9
1.1 Основные понятия, цели и задачи бухгалтерского учета экспортных операций	9
1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета экспортных операций.....	18
2 Учет экспортных операций в ОАО «Биосинтез».....	25
2.1 Общая и экономическая характеристики ОАО «Биосинтез».....	25
2.2 Документальное оформление экспортных операций.....	35
2.3 Организация учета экспортных операций в ОАО «Биосинтез»	43
2.4 Рекомендации по совершенствованию оформления экспортных операций	51
Заключение	59
Список литературы	61
Приложения	64

Введение

Подъем экономики России невозможно представить без внешнеэкономических связей. Расширение экспорта влечет за собой повышение занятости, что имеет важные социальные последствия. Для многих стран рост экспорта стал важной составляющей процесса индустриализации и увеличения темпов экономического роста. Поступления от экспорта – существенный источник накопления капитала на нужды промышленного развития. Расширение экспорта позволяет мобилизовать и более эффективно использовать природные ресурсы и рабочую силу, что, в конечном счете, способствует росту производительности труда и росту доходов. Повышается значимость экспорта как источника столь необходимых стране валютных поступлений.

Наиболее высокие темпы экономического развития характерны для тех стран, где быстро расширяется внешняя торговля, особенно экспорт. Как показывает практика, организации, экспортирующие готовую продукцию, создают финансовую базу для самофинансирования, расширенного воспроизводства, решения проблем социального и материального поощрения персонала, а также для неуклонного роста собственного капитала. Организации-экспортеры являются важнейшим источником формирования доходов бюджета.[25,13]

Так как наше государство применяет различные способы стимулирования экспорта, включая сокращение налоговой нагрузки, внешнеэкономическая деятельность становится привлекательной для инвесторов, и, возможно, объёмы поставок российских субъектов хозяйствования на экспорт будут со временем только увеличиваться. Следовательно, наличие ошибок при отражении в учете экспортных операций могут привести к серьёзным последствиям для участников внешнеэкономической деятельности. [18]

Об актуальности данной темы также свидетельствует необходимость приведения системы бухгалтерского учета экспортных операций к

современным условиям рыночной экономики, практическая востребованность такого рода научных исследований, недостаточная разработанность отдельных, но в современных условиях весьма важных вопросов теории, методологии и практики учета экспортных операций.

Целью настоящей выпускной квалификационной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета экспортных операций в организации по производству фармацевтической продукции.

Поставленная цель работы предполагает решение следующих задач:

- рассмотрение экономической сущности экспортных операций;
- рассмотрение задач учета экспортных операций и их нормативное регулирование;
- дать общую характеристику рассматриваемого предприятия;
- рассмотрение документального оформления экспортных операций;
- анализ организации аналитического и синтетического учета экспортных операций на предприятии;
- разработка рекомендаций по совершенствованию оформления экспортных операций в ОАО «Биосинтез».

В качестве объекта исследования выступает ОАО «Биосинтез».

Предмет исследования – учет экспортных операций ОАО «Биосинтез».

Теоретической и методологической основой работы являются: законодательные акты и нормативные документы по теме исследования, учебная, методическая литература по бухгалтерскому и налоговому учету, публикации экономических журналов и газет, таких как «Бухгалтерский учет», «Главбух», «Бухгалтер и закон», «Все для бухгалтера», а также регистры синтетического и аналитического учета экспортных операций, учредительные и локальные документы, бухгалтерская отчетность ОАО «Биосинтез» за 2013 – 2015 г., интернет-ресурсы.

Для достижения цели и решения задач, поставленных в процессе исследования, нами использовались следующие методы: аналогия,

абстрагирование, монографический, экономико-статистический, графический, наблюдение, обобщение и отдельные элементы метода бухгалтерского учета.

1 Теоретические основы бухгалтерского учета экспортных операций

1.1 Основные понятия, цели и задачи бухгалтерского учета экспортных операций

Согласно ст. 212 Таможенного кодекса Таможенного союза экспорт – это таможенная процедура, при которой товары таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами.[5]

Схема экспортной операции выглядит следующим образом:

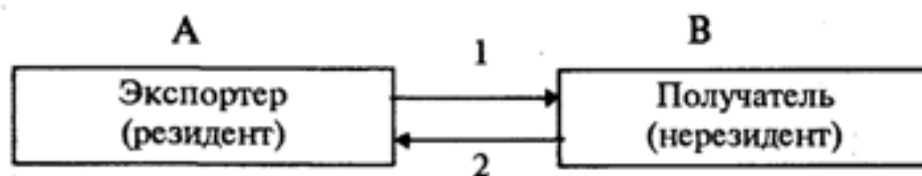


Рисунок 1 – Схема экспортной операции

Схема экспортной операции включает:

- а) подписание контракта на поставку товара;
- б) поставку товаров.

Основными продуктами, характеризующими экспортную операцию, являются:

- заключение контракта с иностранными контрагентами (нерезидентами);
- пересечение товарами границы страны экспортерами (резидентами);
- получение платежей экспортером (резидентом) в иностранной валюте:
 - а) в валюте страны импортера (нерезидента);
 - б) в валюте страны экспортера (резидента);
 - в) в валюте любой третьей страны, например в долларах США.

Валюта определяется условиями торгово-платежного соглашения.[17,25]

Экспорт может быть двух видов: нерезидентный (когда предприятие время от времени экспортирует излишки, предлагая товары местным оптовикам, представляющим зарубежные фирмы) и активный (с целью расширения экспорта на конкретном рынке).[27,31]

Кроме того, экспорт может быть прямой и косвенный. Прямой экспорт осуществляется через экспортный отдел предприятия, находящийся в собственной стране, через сбытовое отделение (филиал) за рубежом, коммивояжеров по экспортным операциям, также через зарубежных дистрибьютеров или агентов.

Косвенный экспорт осуществляется путем привлечения независимых посредников-экспортеров, агентов, различных организаций. Косвенный экспорт наиболее распространен за рубежом. Этому способствуют два фактора:

- 1) предприятие производит все товары в собственной стране, следовательно, требуется меньше капиталовложений на расширение производства и создание собственного торгового аппарата за рубежом;

- 2) меньше степень риска.[23]

Следует отметить, что российская практика осуществления экспортных операций отличается от западной. Обуславливается это следующими обстоятельствами:

- а) определенная часть российских экспортеров (резидентов) производит капиталовложения за рубежом в интересах создания собственной инфраструктуры по сбыту продукции;

- б) предприятия (резиденты) несут меньшие фракционные издержки в экспортной области по сравнению с организацией поставок на внутренний рынок; многим из них выгоднее иметь собственных партнеров и типовые контракты, чем преодолевать сложности налаживания деятельности на внутреннем рынке, связанные с практически полным отсутствием инфраструктуры обеспечения делового сотрудничества также с многочисленными и малоэффективными бумажными процедурами;

в) предприятия-экспортеры (резиденты) испытывают невысокие риски по сравнению с объемами неплатежей внутри страны.

Таким образом, в результате этих обстоятельств, а также гарантированности платежей по экспорту обеспечивается повышение эффективности и экспорта, причем одновременно происходит «привязывание» экспортера к внешним рынкам.[12,47]

Система экспортного контроля представляет собой совокупность мер по реализации федеральными органами исполнительной власти установленного российским законодательством порядка вывоза за пределы Российской Федерации вооружений и военной техники, а также отдельных видов сырья, материалов, оборудования, технологий и научно-технической информации, которые могут быть использованы при создании вооружений и военной техники (так называемые товары двойного назначения), по недопущению вывоза оружия массового уничтожения и иных наиболее опасных видов оружия и технологий их создания, а также мер по выявлению, предупреждению и пресечению нарушений этого порядка.[24,384]

Политика экспортного контроля осуществляется в целях реализации государственных задач обеспечения национальной безопасности, политических, экономических и военных интересов, а также выполнения международных обязательств Российской Федерации по недопущению вывоза оружия массового уничтожения и иных наиболее опасных видов оружия. Одним из необходимых условий достижения поставленных задач является обеспечение единства политики экспортного контроля.[19]

Гарантом единства политики экспортного контроля является Президент РФ, который регулирует сотрудничество в военно-технической области, утверждает перечни товаров, подлежащих экспортному контролю. Порядок вывоза товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, подпадающих под действие системы экспортного контроля, определяется Правительством РФ.[16,64]

В 1999 году был принят Федеральный закон N 183-ФЗ "Об экспортном

контроле", который установил принципы осуществления государственной политики, правовые основы деятельности органов государственной власти Российской Федерации в области экспортного контроля, а также определил права, обязанности и ответственность участников внешнеэкономической деятельности. В соответствии со статьей 3 упомянутого Закона вопросы обеспечения экспортного контроля находятся в исключительном ведении Российской Федерации.[9]

В целях регулирования операций по экспорту, в том числе для защиты внутреннего рынка РФ и стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике РФ, устанавливаются экспортные таможенные пошлины.

Экспорт из РФ осуществляется без количественных ограничений.

Количественные ограничения экспорта могут вводиться в исключительных случаях Правительством РФ в целях:

- 1) обеспечения национальной безопасности страны;
- 2) выполнения международных обязательств РФ с учетом состояния на внутреннем товарном рынке;
- 3) защиты внутреннего рынка страны.

Постановления Правительства РФ о введении количественных ограничений экспорта принимаются и официально опубликовываются не позднее, чем за три месяца до введения этих ограничений в действие.

Распределение квот и выдача лицензии при установлении количественных ограничений осуществляются, как правило, путем проведения конкурса или проведения операций по экспорту до суммарного исполнения квот.

Запреты и ограничения экспорта товара (работ, услуг) могут устанавливаться исходя из национальных интересов, включающих:

- соблюдение общественной морали и правопорядка;
- охрану жизни и здоровья людей, охрану животного и растительного мира и окружающей среды в целом;

- сохранение культурного наследия народов РФ;
- защиту культурных ценностей от незаконного ввоза, вывоза и передачи прав собственности на них;
- необходимость предотвращения истощения невозобновляемых природных ресурсов, если меры, связанные с этим, проводятся одновременно с ограничениями соответствующего внутреннего производства и потребления;
- обеспечение национальной безопасности РФ;
- защиту внешнего финансового положения и поддержание платежного баланса РФ;
- выполнение международных обязательств РФ.

На отдельные виды товаров на экспорт устанавливается государственная монополия. Перечни таких товаров определяются федеральными законами.[11,32]

Россия входит в число мировых лидеров по экспорту и занимает 9-е место среди стран мира по объёму экспорта товаров и 22-е место — по экспорту услуг.

Экспорт товаров и услуг – это значительная доля ВВП России, и в разные периоды она составляла 40-50% .

Важность экспортных операций для экономики и их специфичность позволяют выделить бухгалтерский учет экспортных операций в отдельное направление бухгалтерского учета.[20]

Целью бухгалтерского учета экспортных операций является формирование информационной базы для принятия управленческих решений по снижению рисков осуществления этих операций, повышению их эффективности. Реализация цели бухгалтерского учета достигается решением следующих основных задач:

- организацией аналитического учета экспортных операций по видам сделок, по контрактам, учетным партиям, срокам реализации контрактов;

- ведением синтетического бухгалтерского учета экспортных операций на отдельных субсчетах бухгалтерского учета; обособленным учетом и обобщением данных о доходах и расходах по экспортным операциям;

- формированием и отражением в учете и отчетности финансовых результатов внешнеэкономической деятельности; обособленным отражением в учете данных о движении имущества, создаваемого в рамках внешнеэкономической деятельности, а также требований и обязательств;

- переоценкой счетов бухгалтерского учета в иностранной валюте и отражением курсовых разниц.

Объектами бухгалтерского учета являются доходы, расходы, финансовые результаты, активы и обязательства, возникающие при осуществлении экспортных операций.[26,32]

Основным нормативным документом, определяющим основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности, в частности экспортных операций, является федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ (ред. от 13.07.2015) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (далее – закон № 164-ФЗ). Согласно статье 3 этого закона государственное регулирование внешнеторговой деятельности основывается на Конституции РФ и осуществляется в соответствии с названным законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ, а также общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами РФ.[3]

На организацию бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности оказывают влияние следующие ключевые особенности:

- 1.Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, подразделяются на две группы:

- подлежащие регулярной переоценке (денежные средства в иностранной валюте, средства в расчетах, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги);

– подлежащие переоценке на момент (дату) принятия к бухгалтерскому учету (основные средства, нематериальные активы, запасы, затраты, товары, капитал).

Возникающие при переоценке курсовые разницы оказывают существенное влияние на финансовые результаты организации и на сумму налогооблагаемой прибыли, что предполагает необходимость отдельного учета и обобщения информации о движении курсовых разниц.

2. При осуществлении внешнеэкономической деятельности могут образовываться суммовые разницы. Это происходит, когда обязательства, оцененные в эквиваленте иностранной валюты, погашаются в рублях, в этот момент определяются суммовые разницы. В бухгалтерском учете они учитываются в составе доходов и расходов по внешнеэкономической деятельности. Однако в зависимости от принятой учетной политики суммовые разницы могут отражаться в составе внереализационных доходов и расходов, в том числе и для целей налогообложения

3. Существуют ограничения по срокам завершения расчетов в иностранной валюте. Это обстоятельство требует организации аналитического учета операций в разрезе контрактов и сроков их реализации.

4. Следует особо отметить, что в связи с наличием временного лага между датой перечисления валюты в качестве аванса или предоплаты и фактическим ввозом товаров импортер несет повышенные риски потерь денежных средств, а также риски потери платежеспособности, поскольку вынужден открывать депозит в банке в размере 20 % суммы перечисленного иностранному поставщику аванса

5. Порядок отражения в бухгалтерском учете момента перехода прав собственности на импортируемые и экспортируемые товары.

6. Сложности в определении условий договоров, разделения полномочий между доверителями и поверенными, между комитентом и комиссионером создает проблемы участия в валютных расчетах посредников и возмещения

произведенных ими расходов, по расчету и уплате налогов в бюджет сторонами посреднических договоров.

Приведенные основные особенности осуществления экспортно-импортных операций убедительно свидетельствуют о необходимости их обособленного учета.[10,83]

Бухгалтерский учет операций по экспорту товаров условно можно разделить на два этапа:

1. Учет движения экспортного товара от поставщика к покупателю-импортеру и связанных с этим процессом накладных расходов. Этот этап бухгалтерского учета ведется, как правило, по одной и той же схеме.

2. Учет продажи и расчетов с иностранными покупателями-импортерами. Этот этап учета отражается в зависимости от видов и форм расчетов с иностранными покупателями, а также от формы выхода поставщика на внешний рынок – самостоятельно или через посредника.

Существенное влияние на организацию учета экспортных операций оказывает сложившаяся практика реализации товаров: непосредственно самим предприятием-изготовителем или через посредническую внешнеэкономическую организацию.

В первом случае предприятие-экспортер отражает в учете все хозяйственные операции, от формирования готовой продукции до установления контрактной цены, по которой товар будет предложен иностранному покупателю.

Во втором случае предприятие интересуется размером комиссионного вознаграждения, который предстоит ему оплатить за посреднические услуги.

Перечень первичной учетной документации (счета-фактуры, спецификации, товарно-транспортные накладные, кредитные справки, банковские переводы, страховые полисы и т. п.) раскрывает содержание заключаемых контрактов.[30]

Аналитический учет экспортных операций товаров ведется по партиям в разрезе стран и контрактов. Соответственно в текущем учете должны быть отражены аналитические счета.

Определяющим принципом учетной политики предприятия, который формирует момент реализации, выступает дата предъявления указанных выше документов покупателю или предъявления их в уполномоченный банк, получения наличных денег, представления покупателем векселя, коммерческого кредита или другого документа, гарантирующего оплату.

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров можно осуществлять на счете 45 «Товары отгруженные» или на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Выбор того или иного счета определяется моментом реализации и зависит от учетной политики, выбранной предприятием.

Например, счет 45 «Товары отгруженные» используется, если договором поставки обусловлен иной порядок, предусматривающий право перехода собственности на отгруженную продукцию с целью владения, пользования и распоряжения ею, а также риска ее случайной гибели на пути продвижения к иностранному покупателю. В этом случае к счету 45 открываются специальные субсчета.

Выделение в текущем бухгалтерском учете таких субсчетов обуславливается необходимостью определения сроков кредитования, а также осуществления текущего контроля за продвижением экспортных товаров к покупателю.[14,112]

Международные стандарты расчетов требуют считать моментом реализации дату отгрузки товара, поэтому выписка счета иностранному покупателю может осуществляться одновременно с предварительной оплатой части стоимости контракта наличными средствами, представлением векселя и т. п. Задолженность покупателя по отгруженной продукции в таком случае учитывается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчете «Векселя полученные». Определяющим условием при этом является отсрочка

платежа покупателем. В конечном итоге конъюнктура рынка и условия контракта определяют форму и порядок расчетов.[28,149]

В зависимости от вида расчета, предусмотренного контрактом (наличный расчет или в кредит) и формы платежа (аккредитив, документарное инкассо или банковский перевод) существует несколько схем проводок бухгалтерского учета экспортных операций:

- общая схема проводок экспортных операций;
- схема проводок учета предприятием-экспортером операций по экспорту с предоставлением коммерческого кредита;
- схема проводок учета экспортных операций посредником;
- схема проводок учета экспорта товара через посредника за наличный расчет.[15,137]

1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета экспортных операций

В Российской Федерации создана четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Его ведение осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению, другие носят рекомендательный характер.[22,163]

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы, регулирующие учет готовой продукции и ее продажи целесообразно представить в виде следующей системы:

1 уровень - законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

2 уровень - стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;

3 уровень - методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов РФ и других ведомств;

4 уровень - рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации.[21,64]

Основным актом первого уровня является Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете». Этим законом рассматриваются общие положения по ведению бухгалтерского учета, устанавливаются единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ. Основными целями законодательства РФ о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций, их доходах и расходах, необходимых пользователям бухгалтерской отчетности.

К первому уровню системы также следует отнести Постановление Правительства РФ от 28.12.2004 N 863 (ред. от 12.12.2012) "О ставках таможенных сборов за таможенные операции", которое регламентирует размер таможенного сбора, а также Гражданский и Налоговый кодекс Российской Федерации.

Гражданский кодекс Российской Федерации характеризует все виды возникающих отношений между гражданами, гражданами и обществом и предприятиями и гражданами. В Гражданском кодексе обобщены правила, нормы и положения, устанавливающие правовой режим имущественных отношений, личных прав и свобод, закрепленных Конституцией Российской Федерации.

Статья 2 ГК РФ определяет отношения, регулируемые гражданским законодательством. Участниками регулируемых гражданским законодательством отношений являются граждане и юридические лица. Гражданское законодательство регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием,

исходя из того, что предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Статья 8 определяет основания возникновения гражданских прав и обязанностей, среди которых выделяют возникновение гражданских прав из договоров и иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и иных сделок, хотя и не предусмотренных законом, но не противоречащих ему.

В статье 128 дается перечень объектов гражданских прав, согласно которому вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага относятся к объектам гражданских прав.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает основополагающие начала построения налоговой системы, определяют виды взимаемых налогов и сборов и уровни их установления. Положения Налогового кодекса определяют формы и методы налогового контроля, устанавливают ответственность за совершение налоговых правонарушений.

В статье 39 дается определение реализации товаров, работ и услуг. Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Статья 146 определяет, что реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача

имущественных прав является объектом налога на добавленную стоимость. Статьи 148,149 определяют место реализации товаров, работ и услуг, а также место осуществления деятельности покупателя.[1]

К нормативным документам второго уровня регулирования относятся Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету отдельных объектов учета. Главное назначение таких положений - раскрыть правовые и методологические нормы, закрепленные в Законе «О бухгалтерском учете». Положения представляют собой общие предписания по ведению бухгалтерского учета хозяйственных операций и его организации на предприятиях и в учреждениях, правила составления, представления и публикации финансовой отчетности.[2]

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, который ввиду его значимости подвергался постоянной переработке и с учетом вносимых в него изменений трижды утверждался Министерством финансов Российской Федерации руководство организаций самостоятельно определяет форму и методы бухгалтерского учета, отчетности и внутреннего контроля, выделяет на отдельный баланс филиалы, представительства, отделения, исполнительные органы и другие обособленные подразделения, входящие в состав организации.[8]

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное Приказом Минфина от 11.03.2009г. № 22н (ред. от 06.04.2015), устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций. В учетной политике утверждаются формы первичных учетных документов, применяемых для оформления операций по выпуску, отгрузке и продаже готовой продукции, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, порядок проведения инвентаризации и методы оценки готовой продукции, а также способ признания выручки от продажи продукции в бухгалтерском учете.

Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н (ред. от 25.10.2010), устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации, частью которых является готовая продукция. В положении дается понятие готовой продукции, приводятся способы оценки и отпуска материально-производственных запасов, а также раскрытие информации в бухгалтерском учете операций, связанных с их движением.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» 9/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99г. №32н (ред. от 06.04.2015), устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка) является доходами от обычных видов деятельности. Она принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности продукции или по завершении изготовления продукции в целом. Выручка от продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность изделия. Если сумма выручки от продажи продукции не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, которые будут впоследствии возмещены организации.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» 10/99, утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. №33н (ред. от 06.04.2015), устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций. Расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров являются расходами по обычным видам деятельности. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

В системе нормативного регулирования План счетов занимает промежуточное место между нормативными документами второго и третьего уровней, то есть не имеющими нормативно-правового характера. Однако в практической деятельности бухгалтерских служб Плану счетов придается первостепенное значение. На основании Плана счетов, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010), и Инструкции по его применению организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета).[6]

Методические указания, инструкции, рекомендации в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся к документам третьего уровня. Они призваны конкретизировать основные положения, изложенные в нормативных документах первого и второго уровней.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально – производственных запасов, утвержденные Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 28.12.2001 г. № 119н (ред. от 24.12.2010) определяют порядок организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов на основе Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). На основе данных методических указаний организации разрабатывают внутренние положения, инструкции,

иные организационно-распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля за использованием материально-производственных запасов.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13.06.95 г. N 49 (ред. от 08.11.2010)) устанавливают порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов. Под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы.

К третьему уровню также относят Решение Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 257 (ред. от 15.12.2015) "Об Инструкциях по заполнению таможенных деклараций и формах таможенных деклараций", которое устанавливает форму таможенной декларации и инструкция по ее заполнению, а также Письмо Банка России от 15 июля 1996 г. № 300 «О рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов», которое регламентирует порядок составления внешнеторгового контракта.[4]

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета рабочие документы конкретной организации относят к четвертой группе. Основными рабочими документами конкретной организации являются: документ по учетной политике предприятия; утвержденные руководителем формы первичных учетных документов; графики документооборота; утвержденный руководителем план счетов бухгалтерского учета; утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

2 Учет экспортных операций в ОАО «Биосинтез»

2.1 Общая и экономическая характеристики ОАО «Биосинтез»

История завода «Биосинтез» начинается с 1955 года, когда на окраине города Пензы начали расти сразу несколько корпусов будущего завода, а уже через 4 года, в октябре 1959 года была выпущена первая продукция предприятия - антибиотик биомицин и витамин В12. Этот день стал днем рождения завода.

В последующие годы завод интенсивно развивал производство субстанций методом микробиологического синтеза, и стал одним из крупнейших предприятий фармацевтической промышленности Советского Союза.

В 1986 году начал функционировать и постепенно наращивать мощность комплекс по выпуску субстанций из животного и растительного сырья: инсулина, гепарина, панкреатина, экстракта валерианы, нуклеината натрия.

Проект развития завода предусматривал не только производство субстанций, но и готовых лекарственных средств в различных лекарственных формах, и первая из них - таблетки, была освоена всего через два года после рождения предприятия, в 1961 году.

Как акционерное Общество завод «Биосинтез» учрежден в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 01.07.1992 г. №721 «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий, добровольных объединений государственных предприятий в акционерные общества», зарегистрировано администрацией Железнодорожного района г. Пензы 26.11.1992 г., регистрационный номер 414.

Полное фирменное наименование: Открытое акционерное общество «Биосинтез». Сокращенное фирменное наименование: ОАО «Биосинтез». Сокращенное фирменное наименование Общества на английском языке: JSC «BIOSINTEZ».

Общество действует в соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995г. Юридический адрес: 440033, г. Пенза, ул. Дружбы,4.

В настоящее время ОАО «Биосинтез» входит в число 10 крупнейших фармацевтических предприятий России. Продукция ОАО «Биосинтез» зарегистрирована в 12 странах СНГ и Республиках бывшего Советского Союза.

ОАО «Биосинтез» признано победителем конкурса «Лучший экспортер года Пензенской области» за 2014 год. Конкурс организован торгово-промышленной палатой Пензенской области при поддержке Правительства региона и Администрации города Пензы.

Также ОАО «Биосинтез» принял участие в 17-ой Международной выставке оборудования, сырья и технологий для фармацевтического производства Pharmtech & Ingredients, проходившей 24 – 27 ноября 2015 года в Москве, МВЦ «Крокус Экспо». Продукция компании была представлена в составе коллективной экспозиции Минпромторга.

На сегодняшний день Pharmtech & Ingredients — крупнейшая в России и странах ближнего зарубежья международная выставка, на которой представлено оборудование, сырье и технологии для производства фармацевтических препаратов, БАДов, препаратов крови и косметики.

В рамках выставки Pharmtech & Ingredients участники демонстрировали на своих стендах широкий спектр производственного и упаковочного оборудования, оборудования для лабораторий, проектно-технологических решений для создания фармацевтического производства под ключ, клинических испытаний, «чистых помещений», фармлогистики.

В сентябре 2015 года ОАО "Биосинтез" принял участие в первой Международной выставке "Импортозамещение-2015", проходившей в городе Москва. Выставочная экспозиция, сформированная при активной поддержке Минпромторга и Правительства РФ, представила новейшие технологии, продукцию и услуги, перспективные разработки и инвестиционные проекты,

которые характеризуют научно-технический и производственный потенциал России в области импортозамещения.

ОАО "Биосинтез" является активным участником программы импортозамещения. Компания производит свыше 180 наименований лекарственных средств различных фармакотерапевтических групп, многие из которых являются аналогами зарубежных препаратов. На предприятии завершена масштабная программа модернизации, которая позволила обновить оборудование, увеличить мощности производства лекарственных средств, усовершенствовать систему логистики, освоить производство новых лекарственных форм, сертифицировать все виды производств и систему менеджмента качества на соответствие требованиям международного стандарта GMP.

Имущество Общества формируется за счет вкладов акционеров в уставный капитал, полученных Обществом доходов, продукции, произведенной Обществом в результате хозяйственной деятельности, и иного имущества, приобретенного Обществом по другим основаниям, допускаемым действующим законодательством.

Уставный капитал общества составляет 286283,00 (Двести восемьдесят шесть тысяч двести восемьдесят три) рубля, разделенных на 286283 (Двести восемьдесят шесть тысяч двести восемьдесят три) штуки именных акций номинальной стоимостью 1,00 (один) рубль каждая, в том числе:

- 214712 (Двести четырнадцать тысяч семьсот двенадцать) штук обыкновенных акций номинальной стоимостью 1,00 (один) рубль каждая на общую сумму 214712,00 (Двести четырнадцать тысяч семьсот двенадцать) рублей, что составляет 75% уставного капитала Общества;

- 71571 (Семьдесят одна тысяча пятьсот семьдесят одна) штука привилегированных акций номинальной стоимостью 1,00 (один) рубль каждая на общую сумму 71571,00 (Семьдесят одна тысяча пятьсот семьдесят один) рубль, что составляет 25% уставного капитала Общества. Все акции выпущены в бездокументарной форме.

Органами управления Общества являются:

- Общее собрание акционеров;
- Совет директоров;
- Генеральный директор (единоличный исполнительный орган).

В случае назначения ликвидационной комиссии к ней переходят все функции по управлению делами общества. Органом контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества является ревизионная комиссия.

Права и обязанности генерального директора определяются договором, заключаемым генеральным директором с Обществом. Договор от имени Общества подписывается председателем Совета директоров или лицом, уполномоченным Советом директоров Общества.

Общество является юридическим лицом, права которого приобретает с момента регистрации, может заключать от своего имени договора, приобретать имущественные и личные не имущественные права и нести обязанности, быть истцом и ответчиком в судебных органах. Имеет круглую печать, штампы, собственную эмблему, бланки со своим наименованием, зарегистрированный товарный знак и другие средства индивидуализации.

Изменения, внесённые в учредительные документы Общества, подлежат государственной регистрации. Общество обладает обособленным имуществом, имеет самостоятельный баланс, счёт в банках, в том числе и валютных.

Общество является коммерческой организацией и создается для извлечения прибыли. Общество использует общую систему налогообложения.

Предметом деятельности общества является:

- производство, реализация и сбыт лекарственных средств;
- оптовая и розничная реализация лекарственных средств, медицинской техники и изделий медицинского назначения;
- определение потребности в медикаментах с привлечением для этого профессионального потенциала аптечных, медицинских и научных работников здравоохранения, создание неснижаемых запасов медикаментов по установленной номенклатуре, спецпрепаратам;

- организация закупки, заготовки и сбыта сырья (в том числе растительного) для производства лекарственных средств;

- проведение качественных, количественных, товароведческих, химико-физических, радиологических и других анализов и экспертиз, проведение анализов на соответствие требованиям безопасности лекарственных средств по заказам граждан и юридических лиц всех форм собственности и организационно-правовых форм;

- иные виды деятельности, не запрещенные законодательством.

Структура руководства организации имеет обычную для многих производственных предприятий модель. Во главе руководства стоит генеральный директор.

Генеральный директор несет ответственность за выполнение обществом:

- договорных обязательств;
- обязательств перед государственным бюджетом, перед коллективом и отдельными работниками общества;
- действующего законодательства;
- требований по представлению государственной отчетности;
- правил безопасности производства, санитарно-гигиенических норм, требований по защите здоровья работников организации, охране окружающей среды.

Генеральному директору непосредственно подчиняются:

- первый зам. генерального директора - зам.директора по производству;
- зам. генерального директора по перспективному развитию;
- зам. генерального директора по качеству;
- зам. генерального директора по режиму и безопасности.

В соответствии с планом развития предприятия, номенклатура выпускаемой продукции ОАО «Биосинтез» ежегодно увеличивается за счет выведения на рынок новых наименований лекарственных средств.

ОАО «Биосинтез» действует на основании действующего законодательства и Устава. (Приложение А)

Конкурентным преимуществом продукции предприятия являются высокое качество и ценовая доступность выпускаемых лекарственных средств. В течение последних 3-х лет были выведены на рынок 19 новых препаратов. К 2016 году планируется выпустить еще 27 наименований новых лекарственных средств, в том числе и 5 оригинальных препаратов на основе собственных субстанций.

Организация бухгалтерского учета в ОАО «Биосинтез» ведется бухгалтерской службой. Бухгалтерская служба осуществляет свою деятельность в соответствии с Положением о бухгалтерской службе, являясь самостоятельным структурным подразделением и подчиняется генеральному директору. Структура бухгалтерской службы представлена на рис. 2.

Главный бухгалтер назначается и освобождается от должности директором. Должностные обязанности главного бухгалтера приведены в Приложении Б.

В соответствии с должностной инструкцией, основными задачами и функциями главного бухгалтера являются:

1. Своевременное составление и представление бухгалтерской отчетности.
2. Правильный и своевременный учет средств.
3. Достоверный и своевременный учет выпуска продукции, сбыта продукции, составление калькуляции себестоимости продукции.
4. Своевременное и правильное проведение расчетов с рабочими и ИТР.
5. Своевременный учет финансовой деятельности.
6. Своевременный учет всех финансовых и кредитных операций, своевременную выверку расчетов с другими организациями.
7. Строгое соблюдение кассовой и расчетной дисциплины.
8. Своевременное и правильное выявление результатов инвентаризации.
9. Своевременное оформление материалов по недостачам, растратам и хищениям и передача их в юридическое бюро.

10. Надлежащее хранение в установленном порядке бухгалтерских документов.



Рисунок 2 – Организационная структура бухгалтерии ОАО «Биосинтез»

Бухгалтерский учет в ОАО «Биосинтез» ведется в соответствии с ФЗ от 06.12.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухучета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.98 г. №34н, 20 Положениями по бухучету, утвержденными Минфином России и учетной политикой организации (Приложение В).

К учетной политике разработан и утвержден рабочий план счетов в соответствии со спецификой деятельности организации (Приложение Г).

Предприятие ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Для подтверждения данных бухгалтерского и налогового учета используются:

- первичные учетные документы (включая бухгалтерскую справку и расчеты) оформленные в соответствии с законодательством РФ и перечнем применяемых на предприятии форм первичных учетных документов;
- аналитические регистры налогового учета в соответствии с прилагаемым перечнем;
- если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку группировки и отражения в бухгалтерском учете; то регистры бухгалтерского учета следует считать регистрами налогового учета;
- оборотные ведомости;
- журналы-ордера, группировочные ведомости;
- карточки аналитического учета и другие регистры по балансовым счетам.

В целях исчисления налога на прибыль в соответствии со ст. 271 к 272 НК РФ применяются метод начисления доходов и расходов.

Расходы текущего месяца подразделяются на прямые и косвенные. Косвенные расходы распределяются пропорционально доходу: полученному от каждого вида деятельности; в общей сумме доходов организации. Организация не создает резервы по сомнительным долгам в соответствии со ст. 266 НК РФ.

При реализации или ином выбытии ценных бумаг оценка стоимости определяется по себестоимости каждой единицы.

В соответствии с п.7 ст. 272 НК РФ датой осуществления внереализационных прочих расходов признается последний день отчетного (налогового) периода для расходов на оплату сторонним организациям за выполнение работы; за аренду и иные подобные расходы.

При продаже (отпуске) товаров их стоимость списывается:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости материально - производственных запасов;

В ОАО «Биосинтез» используются бухгалтерские программы «ПАРУС-Предприятие 7» и «1С: ЗУП 8».

Основной формой при анализе финансового состояния является бухгалтерский баланс (Приложение Д). Исследовать структуру и динамику финансового состояния ОАО «Биосинтез» удобно при помощи сравнительного аналитического баланса (таблица 1).

Таблица 1

Сравнительный аналитический баланс ОАО «Биосинтез», тыс. руб.

Статьи баланса	2013г.	2014г.	2015г.	Изменения (+/-) 2015г. к 2014г.
Актив				
I. Внеоборотные активы				
1. Основные средства	411 311	1 551 658	1 954 366	402 708
2. Нематериальные активы	3 872	3 623	3 015	- 608
3. Прочие внеоборотные средства	87 475	269 911	388 646	118 735
Итого по разделу I	502 658	1 895 192	2 346 027	450 835
II. Оборотные активы				
1. Запасы, в т.ч.	473 100	538 052	619 540	81 488
- сырье и материалы	261 113	317 215	265 332	- 51 883
- прочие затраты и запасы	1 468	1 515	6 737	5 222
2. НДС	19 061	16 916	12 019	- 4897
3. Дебиторская задолженность, в т.ч.	1 027 830	826 238	1 115 862	289 624
- покупатели и заказчики	930 167	748 339	1 018 101	269 762
4. Денежные средства	7 797	8 958	1 588	- 7 370
Итого по разделу II	1 527 788	1 390 164	3 039 179	581 946
Баланс	2 030 446	3 285 356	5 385 206	1 032 781
Пассив				
III. Капитал и резервы				
1. Уставный капитал	286	286	286	0
2. Нераспред. Прибыль	692 870	699 727	708 179	8 452
Итого по разделу III	693 156	700 013	708 465	8 452
IV. Долгосрочные обязательства	1 333 935	1 834 518	2 127 848	293 330
V. Краткосрочные обязательства				
1. Займы и кредиты	299 028	304 465	249 394	- 55 071
2. Кредиторская задолженность, в т.ч.	820 869	861 743	1 164 561	302 818
- поставщики и подрядчики	722 952	711 451	1 021 496	310 045
- задолженность перед персоналом	24 752	25 109	22 399	- 2 710
- прочие кредиторы	21 526	20 362	28 715	8 353
Итого по разделу V	1 119 897	1 166 208	4 614 414	3 448 206
Баланс	1 813 053	1 866 221	5 322 878	3 456 657

По данным таблицы можно сделать вывод, что имущество предприятия в 2015г. по сравнению с 2014г. увеличилось на 1 032 781 тыс. руб. При этом денежные средства уменьшились на 7 370 тыс. руб.

В составе оборотных активов наблюдаются качественные и структурные изменения в сторону увеличения дебиторской задолженности (в 2015 г. задолженность увеличилась на 289 624 тыс. руб. по сравнению с 2014г., что является фактом отрицательным. Погашение дебиторской задолженности является существенным фактором, оказывающим влияние на оздоровление финансового состояния предприятия.

В составе источников образования имущества за исследуемый период произошли существенные изменения в сторону увеличения краткосрочных обязательств в результате увеличения величины кредиторской задолженности на 302 818 тыс. руб. Однако рост задолженности наблюдался не по всем позициям кредиторских расчетов. Так, кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками увеличилась на 310 045 тыс. руб., задолженность перед персоналом уменьшилась на 2 710 тыс. руб., задолженность перед прочими кредиторами увеличилась на 8 353 тыс. руб.

По статьям «Уставный капитал», «Добавочный капитал» в течение рассматриваемого периода движения не наблюдалось.

Также для оценки экономического состояния предприятия необходимо рассмотреть показатели, отражающие финансовые результаты деятельности ОАО «Биосинтез». Данные представлены в таблице 2. Для анализа использованы данные отчета о финансовых результатах, который представлен в Приложении Ж.

Характеризуя финансовые результаты деятельности предприятия, можно отметить следующее. В 2015 году наблюдается увеличение выручки от реализации по сравнению в 2014 годом на 616 422 тыс. руб. или на 23,8%. Также в 2015 году по сравнению с 2014 годом наблюдается увеличение валовой прибыли. Валовая прибыль увеличилась на 305 132 тыс. руб. или на 49,8%. Это означает, что эффективность функционирования предприятия значительно увеличилась за рассматриваемый период.

Характеризуя динамику коммерческих расходов можно отметить их значительное снижение (-1 841тыс. руб.).

Таблица 2

Основные финансовые показатели деятельности предприятия, тыс. руб.

Наименование показателя	Код	За 2014 год	За 2015 год	Отклонения 2015г. к 2014г.	
				тыс.руб.	%
Выручка	2110	2 591 841	3 208 263	616 422	23,8
Себестоимость	2120	1 979 616	2 290 906	311 290	15,7
Валовая прибыль (убыток)	2100	612 225	917 357	305 132	49,8
Коммерческие расходы	2210	83 482	81 641	-1 841	-2,2
Прибыль (убыток) от продаж	2200	263 719	619 404	355 685	134,9
Прочие доходы	2340	42 552	67 082	24 530	57,6
Прочие расходы	2350	238 094	590 210	352 116	147,9
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	10 524	23 425	12 901	122,6
Чистая прибыль (убыток)	2400	38	42	4	110,5

Наблюдается увеличение себестоимости продаж (на 311 290 тыс. руб.), прочих доходов (на 24 530 тыс. руб.) и прочих расходов (на 352 116 тыс. руб.).

В результате можно сделать вывод, что чистая прибыль в 2015 году увеличилась незначительно по сравнению с предыдущим годом, а именно на 4 тыс. руб., а значит, немного повысилась эффективность деятельности предприятия в целом.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что ОАО «Биосинтез» является динамично развивающимся и наращивающим обороты своей деятельности предприятием.

2.2 Документальное оформление экспортных операций

Основные документы, применяемые в операциях внешнеэкономической деятельности, можно подразделить на следующие группы:

- техническая документация – техпаспорта машин и оборудования, формуляры и описание изделий, чертежи, инструкции по установке,
- монтажу, наладке, управлению и ремонту;

– товарно-сопроводительная документация – сертификат о качестве товара, отгрузочная спецификация, упаковочный лист, комплектовочная ведомость;

– транспортная, экспедиционная и страховая документация – железнодорожная накладная и ее копии (дубликат железнодорожной накладной международного грузового сообщения и копия железнодорожной накладной внутреннего грузового сообщения), багажная квитанция, коносамент, накладные автотранспортного, речного и воздушного сообщения, страховой полис или сертификат;

– складская документация – приемный акт порта РФ на экспортный товар, доковая расписка иностранного порта о принятии груза на хранение, варрант – документ иностранного коммерческого склада, состоящий из двух частей (расписка иностранного склада о принятии товара на хранение и залоговое свидетельство, которое может быть использовано для получения займа под залог товара);

– расчетная документация – счет-фактура, расчетная спецификация, переводной вексель;

– банковская документация – заявление на перевод валюты, инкассовое поручение, поручение об открытии аккредитива, чек, поручение;

– таможенная документация – грузовая таможенная декларация (ГТД), сертификат происхождения товара, справки об уплате пошлин, акцизов и сборов;

– претензионно-арбитражная документация – претензионное письмо, исковое заявление в суд или арбитраж, постановление суда или арбитража об удовлетворении или отклонении иска;

– документы по недостаткам или порче товара – коммерческий акт на недостаток, аварийный сертификат.

Экспортные сделки в ОАО «Биосинтез» оформляются внешнеторговым контрактом, заключаемым продавцом и покупателем в письменной форме на основе общепризнанных принципов и норм международного права, а также с

учетом национального законодательства участников сделки в области торговли, таможенного и валютного регулирования.

Контракт, заключенный с иностранным торговым партнером, служит юридическим основанием, определяющим права и обязанности, участвующих в сделке сторон, и является подтверждением законности осуществления торговой сделки. Основное содержание внешнеторгового контракта заключается в определении предмета сделки, требований, предъявляемых к поставке, и валютно-финансовых условий его выполнения.

Предмет сделки состоит в четком определении наименования, количества и характеристики товаров или услуг, предоставляемых продавцом покупателю. При необходимости указывается тип, вид, сорт изделий, их состав, предназначение и т.п. Одним из важнейших пунктов контракта являются условия поставки, включающие целый ряд требований при переходе товара от продавца к покупателю.

Внешнеторговый контракт обязательно предусматривает вид транспорта, которым должен быть доставлен товар к месту его назначения, - воздушным, железнодорожным, автомобильным и др. Неотъемлемой частью контракта является и определение его стоимости или цены в виде денежной суммы, которую покупатель обязуется перечислить поставщику товара (работ, услуг).

Контрактная стоимость устанавливается в свободно-конвертируемой валюте и по взаимному согласию сторон фиксируется в договоре. В контракте обязательно оговариваются условия оплаты товара, включающие порядок и форму расчетов, сроки и валюту платежа. Кроме того, контрактом предусматриваются взаимоотношения сторон в случае непредвиденных форс-мажорных обстоятельств или желания одной из сторон расторгнуть договор, а также предусматриваются штрафные санкции за несоблюдение условий контракта.

Подписанный и оформленный в полном соответствии с действующими международными правилами контракт ОАО «Биосинтез» является основным и наиболее важным юридическим документом в бухгалтерском учете экспортных

операций. Процесс выполнения контракта сопровождается оформлением соответствующих товаросопроводительных, расчетных и страховых документов по установленным международным формам.

Заключив с покупателем контракт на поставку экспортного товара, в ОАО «Биосинтез» оформляется в двух экземплярах паспорт сделки (ПС), в который заносится информация, необходимая банку для осуществления контроля за поступлением экспортной выручки. Оба экземпляра ПС с оригиналом или копией контракта передают в уполномоченный банк (где открыт валютный счет). Банк проверяет правильность оформления документов, подписывает оба экземпляра ПС. Контракт и первый экземпляр ПС возвращаются ОАО, а копии остаются в банке, где открывается досье.

ОАО «Биосинтез» подготавливает грузовую таможенную декларацию (ГТД) на экспортируемый товар, снимает с нее копию, получают от банка ксерокопию ПС и до предъявления товара к таможенному оформлению направляет их в таможенную РФ. При поступлении товара таможенник сверяет соответствие данных ПС и ГТД. При отсутствии расхождений, а также при выполнении экспортером всех требований таможенного законодательства РФ, работник таможни подписывает обе копии и ставит на них личную номерную печать. Копия ПС и ГТД остается в делах таможни, а копия ГТД возвращается предприятию. ОАО «Биосинтез» обязано в 10-дневный срок со дня выпуска товара из таможни РФ передать в свой банк заверенную таможенной копией ГТД.

На основании ГТД, поступающих из таможен, в Государственном таможенном органе составляют учетные карточки, в которых содержится информация по выполненным отгрузкам на экспорт.

Учетные карточки на товары группируются в реестры по принципу календарной последовательности ожидаемого поступления валютной выручки от экспорта на транзитные валютные счета экспортеров.

Реестр, включающий информацию об отгрузках товаров на экспорт, ожидаемых сроках и суммах поступления выручки, выписывается таможенными органами на основании ГТД.

Реестры в двух экземплярах направляются в соответствующие банки. Банк снимает ксерокопии с реестров и учетных карточек и в течение 3-х дней направляет в ОАО «Биосинтез». Первый оригинал реестра разделяется банком на учетные карточки по конкретным ПС, и эти учетные карточки разделяются по соответствующим досье.

Досье – это подборка документов, формируемая уполномоченными банками по каждому ПС. Копии всех первичных банковских документов по поступившей на транзитный счет ОАО «Биосинтез» валютной выручке за товар распределяется банком по соответствующим досье.

Второй экземпляр реестра заполняется банком и возвращается в Государственный таможенный комитет. Кроме того, ведется журнал (учетный регистр), составляемый банком для учета входящих и исходящих документов валютного контроля. Информация об ОАО «Биосинтез» вносится в ПС по мере оформления ГТД. В случае внесения изменений и дополнений в контракт, оформленный ПС, ОАО «Биосинтез» обязано известить об этом уполномоченный банк, предъявив ему в течение 10 дней, но не позже представления товаров к таможенному оформлению, оригиналы или заверенные копии изменений, а также дополнительные листы к ПС.

Главными среди любого комплекта товаросопроводительных документов являются коносамент или железнодорожная накладная, страховой полис и коммерческий счет (инвойс).

Отгрузка товаров осуществляется и оформляется транспортно-экспедиторскими и страховыми документами. Сюда относятся транспортные накладные, которые подтверждают передачу груза от грузоотправителя грузоперевозчику и содержат необходимую информацию о грузе, пункте его назначения, стоимости перевозки и ее оплате.

Страхование внешнеторговых грузов на период перевозки часто непосредственно обуславливается контрактом. Для подтверждения страховки груза страховая организация выдает страхователю страховой полис на каждую партию товара, отправляемую по отдельному счету. При этом сторона, которая

фактически заключает договор страхования, не всегда является стороной, несущей расходы по страхованию.

Товарные документы включают счет (инвойс, фактура), спецификации, упаковочный лист и извещение об отгрузке. Они выписываются продавцом или изготовителем товара. Основным среди этих документов является инвойс, выписываемый на имя покупателя при отгрузке товара, фактически оформляющий поставку и свидетельствующий о количестве и цене товара.

Спецификация – это документ, содержащий перечень видов, типов товара, их количество, размеры, объем. Она выписывается при подписании контракта или при отгрузке и должна соответствовать не только особенностям товара, но и требованиям таможенных правил страны-покупателя, так как правильность обозначения товаров определяет размер таможенного обложения.

Упаковочный лист выписывается ОАО «Биосинтез» при упаковке товара и содержит перечень видов, сортов, ассортимент товаров, упакованных в одно товарное место.

Извещение об отгрузке товара направляется ОАО «Биосинтез» или по его поручению транспортно-экспедиторской организацией портов, станций, как правило, телеграфом.

Все документы, связанные с экспортными операциями, должны быть оформлены юридически и технически безукоризненно, составлены в отпечатанном виде на стандартных бланках без подчисток, помарок и исправлений. Бланки документов предусматривают возможность их заполнения и обработки, как традиционными способами, так и с помощью ЭВМ.

После получения заказа, партнерам по внешнеэкономической деятельности необходимо согласовать базисные условия поставки, которые в предмете контракта обычно указываются с помощью аббревиатуры (CIF, CIP, DAT и т.д.). Расшифровка данных аббревиатур содержит объем взаимных прав и обязательств, связанных с:

- порядком передачи товара от продавца покупателю;
- обеспечением транспортировки товара;

- разделением между сторонами сделки транспортных расходов;
- определением момента перехода с продавца на покупателя рисков повреждения или утраты товара;
- обязательствами сторон по транспортному страхованию товаров и их таможенной очистке;
- обязательствами продавца по информированию покупателя о поставке товара и направлению ему или его банку платежной и товарораспорядительной документации;
- обязательствами покупателя принять и оплатить товар.

В случае с ОАО «Биосинтез» это категория F (FCA) . Она предполагает условия поставки, когда основную часть перевозки обеспечивает покупатель. При этом покупатель сам выбирает вид транспорта, сам организывает всю цепочку доставки, заключает договоры перевозки.

Обязательство продавца по поставке считается выполненным, когда он поставляет товар:

- после его таможенного оформления в режиме экспорта
- перевозчику, назначенному покупателем в указанном месте.

Далее следует этап под названием «Подготовка товара к отгрузке» и он предполагает наличие следующих документов:

- заявка на фрахтование (документ, в котором поставщик просит перевозчика зарезервировать место для определенной отправки и указывает желательное средство транспорта, время отправки и т.д.);
- заявка на свидетельство об осмотре (документ, предоставляемый компетентному органу стороной, запрашивающей свидетельство об осмотре товаров в соответствии с национальными или международными стандартами, или согласно законодательству страны, где требуется наличие этого документа, или если это предусмотрено в контракте);
- свидетельство об осмотре (документ, выдаваемый компетентным органом, подтверждающий, что описанные в нем товары были подвергнуты

осмотру в соответствии с национальными или международными стандартами согласно законодательству страны, где требуется проведение осмотра, или в соответствии с положениями контракта);

- инструкция по маркировке (документ, в котором излагаются требования к маркировке поставляемого товара покупателю, необходимые надписи, изображения и условные обозначения, помещенные на упаковке, бирках или на отгружаемом товаре, необходимые для надлежащей перевозки и сдачи груза покупателю);

- инструкция по отправке (документ, содержащий подробные сведения о грузе и требованиях экспортера в связи с его перевозкой);

- поручение на отгрузку (документ выписывается при воздушных перевозках грузоотправителем. В нем указываются подробные данные о партии товара, которые позволяют авиакомпаниям или ее агенту подготовить авиагрузовую накладную);

- извещение о готовности к отправке и об отправке;

- извещение о распределении документов (это документ, в котором сторона, ответственная за выписку комплекта внешнеторговых документов, указывает различных получателей оригиналов и копий этих документов, а также число экземпляров, отправляемых каждому из них);

- разрешение на поставку;

- наряд на вывоз со склада;

- наряд на внутреннюю транспортировку;

- лицензия экспортная (документ, который выдается специальными государственными органами при наличии в стране экспортера контроля над вывозом или ввозом данных товаров. Лицензии выдаются на основе заявлений соответствующего экспортера, представленных органу, ведающему выдачей лицензий в своей стране. Заявление подается за определенный срок до предполагаемой отгрузки или получения товара. К заявлению прилагаются копии контрактов, гарантийные письма экспортера об уплате сбора за выдачу

лицензии и таможенных пошлин).

Далее следует таможенное оформление груза, т.е. выполнение необходимых формальностей, возникающих в связи с перемещением через таможенную границу товаров и транспортных средств, а также в случае смены таможенного режима.

Таможенное оформление состоит из четырех этапов контроля:

1-й этап: Регистрация Декларации о товарах

- проверка разрешительных документов
- проверка кода по ТН ВЭД

2-й этап: Валютный контроль

- проверка таможенной стоимости
- проверка паспорта сделки

3-й этап: Контроль таможенных платежей

- проверка таможенных платежей

4-й этап: Линейный таможенный контроль, выпуск товара

- проверка результатов предыдущих этапов
- оформление поручения на таможенный досмотр
- подготовка груза к таможенному досмотру
- таможенный досмотр груза на СВХ (склад временного хранения)
- выпуск груза, отметка на Декларации и СМР «ВЫПУСК РАЗРЕШЕН»
- оформление пропуска на вывоз груза и вывоз его с территории СВХ.

2.3 Организация учета экспортных операций в ОАО «Биосинтез»

В соответствии с уставом ОАО «Биосинтез» одним из основных видов деятельности предприятия является внешнеэкономическая деятельность, включая экспортно-импортные операции.

Российское законодательство квалифицирует экспорт как вывоз товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе

исключительных прав на них, с таможенной территории России за границу без обязательства об обратном ввозе. Порядок учета экспортных операций зависит от порядка реализации товаров, а также от порядка оплаты за реализуемые товары.

В 2015 году продукция ОАО «Биосинтез» была отгружена в 30 регионов Российской Федерации и страны ближнего и дальнего зарубежья. На долю регионов Российской Федерации приходится 89% объема продаж. К этим регионам относятся Москва, Московская область, Санкт-Петербург, Астраханская и Саратовская области.

На экспорт поставляются в основном лекарственные средства, расфасованные в виде дозированных лекарственных форм или в упаковки для розничной продажи. Импортерами российской продукции являются за небольшим исключением страны СНГ: Таджикистан, Казахстан, Узбекистан, Кыргызстан, Азербайджан, Украина, Армения, Грузия, Беларусь, Молдова. На долю этих стран приходится 8% объема продаж.

Предметом экспорта являются также российские антибиотики. Антибиотики, в отличие от других лекарственных средств, практически полностью экспортируются в страны дальнего зарубежья, прежде всего в Германию, а также в Бельгию, Испанию, Сингапур, Швейцарию, Нидерланды, Японию, Францию, Венгрию, Китай, Грецию и Пакистан. На их долю приходится 3% объема продаж.

Отражением экспортных операций на счетах бухгалтерского учета в ОАО «Биосинтез» занимается бюро по учету и реализации готовой продукции, входящее в состав бухгалтерии и подчиняющееся главному бухгалтеру, а также отдел внешнеэкономических связей.

Учетной политикой ОАО «Биосинтез» выручка от реализации продукции определяется по моменту отгрузки или передачи продукции покупателю независимо от того, поступили к этому моменту в оплату средства или нет. Кроме того, предусмотрен отдельный учет продукции на складе предприятия, предназначенной для реализации на внутреннем рынке и на экспорт.

Для учета экспортных операций в ОАО «Биосинтез» рабочим планом счетов предусмотрено использование следующих счетов:

- счет 19/06 »Налог на добавленную стоимость по экспортным операциям»
- предназначен для учета уплаченных предприятием сумм налога на добавленную стоимость, относящихся к экспорту;
- счет 43/02 »Готовая продукция, предназначенная на экспорт» - предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции, предназначенной на экспорт;
- счет 44/01 «Расходы на продажу» - используется для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции;
- счет 45/01 «Товары отгруженные», субсчет «Экспортные товары на экспорт» - предназначен для обобщения информации об отгруженной продукции (товара) на экспорт;
- счет 52/01 «Текущий валютный счет внутри страны» - предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации;
- счет 62/09 «Расчеты с покупателями и заказчиками за готовую продукцию, реализованную на экспорт» - предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками за экспортируемую продукцию;
- Счет 62/002 »Расчеты по авансам полученным по экспортным операциям» - предназначен для обобщения информации о полученных авансах от покупателей и заказчиков за экспортируемую продукцию;
- счет 90/10 «Выручка за готовую продукцию, реализованную на экспорт»
- предназначен для учета поступления активов, признаваемых выручкой по экспорту;
- счет 90/20 «Себестоимость продаж готовой продукции, реализованной на экспорт» - предназначен для учета себестоимости продаж, по которым на счете 90/10 признана выручка;

- счет 90/31 »НДС по готовой продукции» - предназначен для учета суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя готовой продукции, предназначенной на экспорт;

- счет 90/90 »Прибыль/убыток от продажи готовой продукции, реализованной на экспорт» - предназначен для выявления финансового результата от продажи продукции на экспорт.

Условия оплаты товара зависят от заключенного контракта. ОАО в своей работе использует различные виды и формы расчетов. Обычно валютой контракта является американский доллар (код валюты платежа «840»). Но помимо этого контракты на поставку продукции могут заключаться как в других иностранных валютах, так и в рублях.

Подписанный и оформленный в полном соответствии с действующими международными правилами контракт является основным и наиболее важным юридическим документом в бухгалтерском учете экспортных операций. Процесс выполнения контракта сопровождается оформлением соответствующих товаросопроводительных, расчетных и страховых документов по установленным международным формам.

Заключив с контрагентом контракт на поставку экспортного товара, экспортер оформляет в двух экземплярах паспорт сделки (ПС), в который заносится информация, необходимая банку для осуществления контроля над поступлениями экспортной выручки. Оба экземпляра ПС с оригиналом или копией контракта передают в уполномоченный банк (где открыт валютный счет). Банк проверяет правильность оформления документов, подписывает оба экземпляра ПС. Контракт и первый экземпляр ПС возвращаются экспортеру, а копии остаются в банке, где открывается досье.

Рассмотрим учет экспортных операций в ОАО «Биосинтез» на примере конкретной сделки.

5 декабря 2015 года ОАО «Биосинтез» заключает внешнеторговый контракт на поставку лекарственных средств. Покупателем является ООО «Avromed Company» (г. Баку, Азербайджан). Отгрузка продукции

осуществляется на условиях FCA. Это означает, что продавец доставит прошедший таможенную очистку товар указанному покупателем перевозчику до названного места. Следует отметить, что выбор места поставки повлияет на обязательства по погрузке и разгрузке товара на данном месте. Поставка осуществляется не в помещении продавца, а в другое место, поэтому продавец за отгрузку товара ответственности не несет. Согласно этому условию ОАО «Биосинтез» несет следующие расходы:

- расходы, относящиеся к товару до момента его поставки в согласованный пункт на границе;
- расходы по заключению договора перевозки товара на обычных условиях;
- расходы по выгрузке товара (включая оплату пользования лихтерами и транспортной обработки);
- расходы по оплате таможенных формальностей, а также по оплате пошлин, налогов и иных официальных сборов, оплачиваемых при вывозе товара, а также при его транзитной перевозке через третьи страны до момента передачи товара в распоряжение покупателя в согласованном пункте на границе в установленную дату или согласованный период.

Помимо условий поставки в контракте оговаривается общая сумма поставки, (она составляет 5 млн. рублей), тара и упаковка, ответственность сторон, порядок разрешения споров и форс-мажорные обстоятельства.

Валютой контракта является американский доллар (код валюты 840). По условиям контракта ООО «Avromed Company» должен осуществить частичную оплату товара в течение 3 рабочих дней с даты подписания спецификации поставщиком. Договор действует до 31 декабря 2016 года.

На заключенный внешнеторговый контракт оформляют паспорт сделки в двух экземплярах. Паспорт сделки оформляется ОАО «Биосинтез» совместно с ОАО «Сбербанк России», так как вся валютная выручка от экспорта продукции должна поступить от импортера на транзитный валютный счет организации в этом банке. Для оформления паспорта сделки ОАО «Биосинтез» представляет

в банк вместе с заполненным и подписанным от своего имени паспортом, оригинал или заверенную копию внешнеторгового контракта, на основании которого был составлен паспорт сделки. Паспорту присваивается свой номер, состоящий из четырех частей:

- 1 часть – цифра «1», которая означает, что паспорт используется для валютного контроля за экспортными поступлениями;
- 2 часть – семь цифр «3010005» обозначают код ОАО «Сбербанк России» по ОКПО;
- 3 часть – четыре цифры «1481» – это номер, присвоенный ЦБ РФ филиалу уполномоченного банка.
- 4 часть – «110011» - порядковый номер данного паспорта в журнале входящих и исходящих документов, который ведет банк.

Кроме этого сложного номера паспорт сделки содержит дату его регистрации в журнале, реквизиты ОАО «Сбербанк России», ОАО «Биосинтез», ООО «Avromed Company», реквизиты и условия контракта. Один экземпляр паспорта сделки остается в банке для открытия досье валютного контроля за поставкой (подборка документов по каждому паспорту сделки по контролю за поступлением валютной выручки), а второй экземпляр возвращается ОАО «Биосинтез». Банк рассматривает представленные ему документы, проверяет соответствие данных паспорта сделки условиям внешнеторгового контракта. При отсутствии нарушений, препятствующих нарушению паспорта сделки, уполномоченный банк принимает паспорт сделки к оформлению.

14 февраля 2015 года иностранный покупатель произвел предоплату за товар. 15 февраля 2015 года выручка зачисляется на текущий валютный счет ООО «МБИ-Поволжье», что подтверждается выпиской банка.

ОАО «Сбербанк России» высылает извещение о зачислении средств на транзитный валютный счет. ОАО «Биосинтез» оформляет поручение на перевод выручки на свой текущий валютный счет. В поручении отдельной строкой указывается номер и дата паспорта сделки и учетной карточки, по

которым поступила валютная выручка.

Сумма НДС в данном случае равна 0, так как согласно п.1 ст.151 Налогового Кодекса Российской Федерации при вывозе товаров с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта налог не уплачивается.

21 февраля 2015 года по приказу-накладной со склада ОАО «Биосинтез» отгружают продукцию на экспорт и выписывают счет-фактуру. Товары грузят на железнодорожный контейнер, что подтверждается квитанцией о приеме груза и отправляют покупателю.

Для отражения в бухгалтерском учете экспортных операций ОАО «Биосинтез» осуществляет следующие записи:

Таблица 3

Отражение экспортных операции на счетах бухгалтерского учета

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб./\$
Поступила предоплата от иностранного покупателя за продукцию на транзитный валютный счет (курс \$ на дату зачисления 65,09 руб. за 1 \$)	52/1	62/09	195270/ 3000
Отгружена иностранному покупателю продукция, выставлены счета на оплату	45	43	341000
Списаны расходы, связанные с реализацией продукции	45	44	18200
Право собственности на продукцию перешло к покупателю (курс \$ на дату совершения операции 61,72 руб. за 1 \$)	62/09	90/10	555480/ 9000
Списывается фактическая себестоимость проданной продукции	90/20	45	359200
Удержано банком комиссионное вознаграждение	76/06	51	1150
Начислена положительная курсовая разница	62/09	91/01	10110
Получено от иностранного покупателя по окончательному расчету (курс \$ на дату зачисления 61,72 руб. за 1 \$)	52/01	62/09	370320/ 6000
Отражен финансовый результат от реализации экспортной продукции: прибыль	90/90	99	196280

Затем экспортируемые товары принимают к таможенному оформлению. Выписывается грузовая таможенная декларация на экспортируемый товар, которая направляется в таможню. Самарские областные таможенные органы в

рамках процедуры валютного контроля рассматривают следующие документы, представляемые им ОАО «Биосинтез»:

- внешнеторговый контракт;
- оригинал грузовой таможенной декларации;
- один экземпляр копии грузовой таможенной декларации;
- копию паспорта сделки;
- иные документы, необходимые для контроля.

Таможенные органы проверяют законность самого внешнеторгового контракта, а также соответствие предъявленного паспорта сделки установленным требованиям к его оформлению. Комплект ГТД состоит из четырех листов. Форма ТД-1 (основной) используется для указания сведений о товарах одного наименования, то есть одной классификации по товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности (ТН ВЭД). При декларировании товаров нескольких наименований, используются добавочные листы, которые дают возможность декларировать товары еще трех наименований (форма ТД-2). Листы ГТД распределяются следующим образом:

- первый – остается на таможне в специальном архиве;
- второй – в отделе Самарской таможенной статистики;
- третий – отдается декларанту (ОАО «Биосинтез»);
- четвертый – направляется вместе с товаром, прикладывается к товаросопроводительным документам.

На основании третьего листа бухгалтерия ОАО «Биосинтез» делает записи по начислению пошлин, налогов.

Дебет 44/011 Кредит 76/011 – 0,05% от 9000 долларов = 4,5 долларов.

Дебет 76/011 Кредит 52/2 – Перечисляется таможенный сбор в сумме 4,5 долларов.

На таможне фармацевтическую продукцию взвешивают. Так как все показатели в норме и соответствуют гигиеническому заключению, то в ГТД ставится штамп «Выпуск разрешен». (Приложение И)

В течение десяти дней со дня выпуска товара с таможни ОАО

«Биосинтез» предоставляет в ОАО «Сбербанк России» копию ГТД, заверенную должностным лицом таможенного органа и его личной печатью. В банке копия ГТД подшивается в досье к уже находящемуся там паспорту сделки.

После совершения всех расчетов ОАО «Биосинтез» ставит НДС по экспорту к возмещению из бюджета, но сумма НДС отражается в Декларации по налоговой ставке 0 процентов, которая сдается в Инспекцию МНС РФ по месту регистрации предприятия не позднее 20 числа месяца, следующего за налоговым периодом. Помимо этого, для получения права на нулевую ставку налога ОАО «Биосинтез» предоставляет в Инспекцию МНС Реестр документов, подтверждающих экспорт. Затем переплата налога на добавленную стоимость по экспортным поставкам учитывается в счет оплаты по налогу на добавленную стоимость, по операциям в пределах Российской Федерации.

Все документы, связанные с экспортными операциями, в ОАО «Биосинтез» оформлены юридически и технически правильно, составлены на стандартных бланках без подчисток, помарок и исправлений.

В целом можно отметить, что организация учета экспортных операций в ОАО «Биосинтез», рассмотренная на примере конкретной экспортной сделки полностью соответствует требованиям бухгалтерского учета и законодательным нормам.

2.4 Рекомендации по совершенствованию оформления экспортных операций

В связи с активным вовлечением России в процессы интеграции, интернационализации и глобализации возрастает необходимость совершенствования системы бухгалтерского учёта в целом. Вступление России в ВТО и создание Таможенного союза с Белоруссией и Казахстаном в большей степени обусловило эту потребность. Тем не менее, особое внимание в данном случае следует уделить непосредственно учёту

экспортных операций, поскольку деятельность нашей страны носит ярко выраженный экспортно-ориентированный характер.

Основную часть доходов в бюджет страна получает именно за счёт экспорта продукции. Также в настоящее время государством применяются всевозможные методы стимулирования сбытовой деятельности за рубежом, включая субсидирование и сокращение налоговой нагрузки. Всё перечисленное выше делает эту деятельность привлекательной для инвесторов и позволяет предположить, что объёмы экспортных поставок в будущем 'не только не сократятся, но и станут значительно выше. Следовательно, наличие ошибок при формировании отчётности и при отражении данных в ней могут привести к серьёзным последствиям.

Несмотря на тот факт, что экспорт является основным направлением внешнеэкономической деятельности (далее - ВЭД) страны, методология отражения в учёте операций по экспорту до сих пор остаётся несовершенной и характеризуется отсутствием структурированности, а многие аспекты теории и практики требуют более детального анализа. Исходя из вышеперечисленного, целью данного исследования является разработка рекомендаций по методике учёта экспортных операций. Процедура проведения бухгалтерского учёта экспортных операций главным образом зависит от условий, в соответствии с которыми заключаются внешнеэкономические контракты, форм оплаты товаров, применяемых зарубежными контрагентами, и наличия или отсутствия посредника при осуществлении сделок. То есть идеальная модель учёта должна быть одновременно и гибкой, и в то же время универсальной (интернациональной), унифицированной для стран, по крайней мере, между которыми имеются торговые связи.

Прежде чем переходить непосредственно к выявлению особенностей учёта экспортных операций в целом, следует ознакомиться с самой схемой и порядком отражения данной деятельности в отчётности. Общая схема учёта экспортных операций выглядит следующим образом (рис. 3).



Рисунок 3 – Схема учета экспортных операций

Исходя из предложенной схемы, можно выделить ряд особенностей (проблем) учёта экспортных операций.

К ним относят:

- потребность в параллельном отражении операций, как минимум, в двух валютах (национальной и иностранных), в том числе учитывая курсовую разницу (отрицательную или положительную);

- детализацию схемы выхода на международные рынки: прямая (самостоятельно) или косвенная (через посредника);

- необходимость ведения отдельного учёта НДС;

- использование различных форм расчётов в зависимости от соглашений с контрагентами;

применение различных условий поставки товаров (их правильная интерпретация с целью предотвращения ошибок, связанных с начислением расходов по ним);

- осуществление поэтапного мониторинга движения товаров в том числе и за таможенной территорией страны.

Наличие данных особенностей делает процесс отражения в отчётности экспортных операций структурно более сложным и предъявляет серьёзные требования к методике его организации.[13]

Следующие рекомендации позволят упростить процесс формирования отчётности:

Использование иностранной валюты при проведении внешнеторговых сделок является одним из основных условий, диктуемых международным рынком. Для отражения валютных операций в бухгалтерском учёте в настоящее время используется счёт 52 «Валютный счёт», включая 2 его субсчёта и 3 субсчета второго порядка, открываемые к первому субсчету:

- 1) 52.1 - Валютный счёт внутри страны:
 - 52.11 текущий валютный счёт;
 - 52.12 транзитный валютный счёт;
 - 52.13 специальный транзитный валютный счет;
- 2) 52.2 — Валютный счёт за рубежом.

Фактически транзитный валютный счёт служит промежуточным звеном перечисления денежных средств со счёта импортёра на текущий валютный счёт экспортёра. Какая-либо практическая надобность в использовании данного субсчёта отсутствует. Прямой перевод экспортной выручки на текущий валютный счёт ускорит процесс её получения и сократит бюрократические формальности в виде открытия дополнительного счёта в банке (формирования банковских выписок), а также уменьшения числа проводок в учёте.

Следовательно, упрощённый учёт валютных операций будет иметь вид (рис. 4).

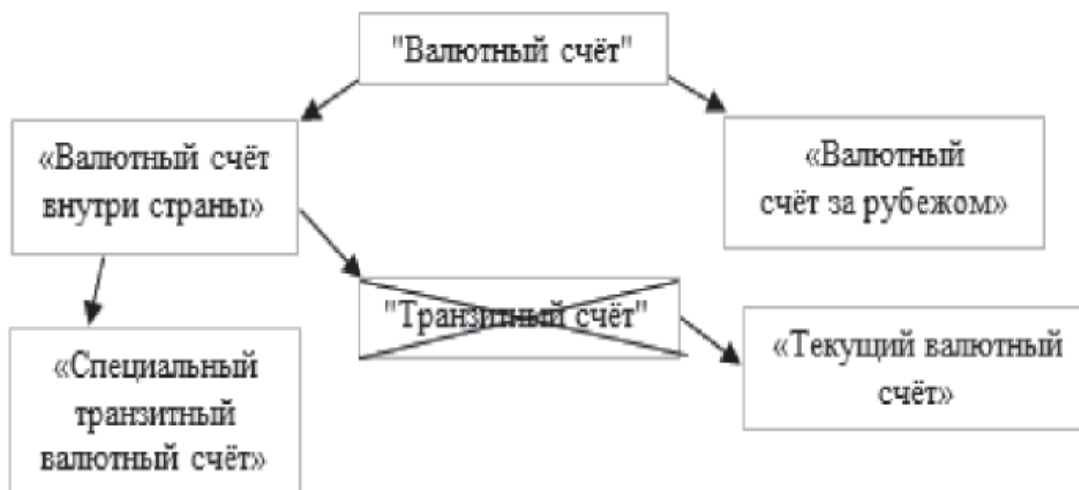


Рисунок 4 – Методика учета операций в валюте

Ниже представлена таблица, в которой перечислена последовательность проводок, применяемых как при учете экспортных операций, осуществляемых без привлечения посредника, так и с привлечением последнего (табл. 4).

В целях упрощения учёта экспортных операций в данном случае (когда имеется выбор между 2 вариантами) необходимо обращаться к услугам комиссионера, так как сокращается количество формальных действий. Это вызвано тем, что комиссионер в большей степени действует как самостоятельное лицо.[29]

Определённые сложности при осуществлении экспортных операций связаны с раздельным учётом НДС. Проведение данной политики в компании повысит шансы на его возмещение в будущем.

Раздельный учёт НДС можно вести в отношении облагаемых и необлагаемых операций и при использовании разных налоговых ставок. Ниже представлена методика ведения раздельного учёта НДС, охватывающая наиболее общие этапы для упрощения формирования информации по обязательствам по НДС (рис. 5).

Корреспонденция счетов при учете экспортных операций

Содержание хоз. операции	Без посредника		С посредником	
	Дт	Кт	Дт	Кт
На расчетный счёт импортера зачислен аванс	Дт 51	Кт 62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)	Дт 51	Кт62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)
Начислен НДС с полученного аванса	Дт 62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)	Кт 68	Дт 62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)	Кт 68
Отгружен товар на экспорт	Дт 45	Кт 43	Дт 45	Кт 43
Восстановлен «входной» НДС по отгруженным на экспорт товарам	Дт19	Кт68		
Отражены расходы на транспортировку товара до границы сторонней транспортной компанией	Дт 44	Кт 60	Дт 44	Кт 60
Учтен НДС по расходам на транспортировку			Дт 19	Кт 60
Оплачены транспортные услуги	Дт 19	Кт 60	Дт 60	Кт 51
Уплачены таможенные сборы за таможенное оформление товара	Дт 76	Кт 51		
Расходы на таможенные сборы включаются в расходы на продажу товаров	Дт 44	Кт 76		
Списана себестоимость отгруженных на экспорт товаров в связи с переходом права собственности	Дт 90	Кт 45	Дт 90	Кт 45
Отражена выручка от продажи товара на экспорт	Дт 62(субсчет «Расчеты с ин. покупателями»)	Кт 90	Дт 62(субсчет «Расчеты с ин. покупателями»)	Кт 90
Зачтена сумма полученного аванса	Дт 62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)	Кт 62(субсчет «Расчеты с ин. покупателями»)	Дт 62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)	Кт 62(субсчет «Расчеты с ин. покупателями»)
Зачислен на расчетный счет окончательный платеж	Дт 51	Кт 62(субсчет «Расчеты с ин. покупателями»)	Дт 51	Кт 62(субсчет «Расчеты с ин. покупателями»)
Перечислено комиссионное вознаграждение и компенсация суммы таможенных сборов			Дт 76(субсчет «Расчеты с посредником»)	Кт 51
Включены расходы на оплату услуг посредника и таможенных сборов в состав расходов на продажу товаров			Дт 44	Кт 76
Списаны расходы на продажу	Дт 90	Кт 44	Дт 90	Кт 44
Выявлен финансовый результат	Дт 90	Кт 99	Дт 90	Кт 99
Уплачен НДС	Дт 68	Кт 51	Дт 68	Кт 51
Предъявлен к вычету НДС с полученного ранее аванса под экспортную поставку	Дт 68	Кт 62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)	Дт 68	Кт 62(субсчет «Авансы, полученные от ин. покупателей»)
Предъявлен к вычету «входной НДС», связанный с производством и реализацией товара на экспорт	Дт 68	Кт 19	Дт 68	Кт 19

Важную роль в ВЭД играют и условия поставки товаров (ИНКОТЕРМС). Неправильное отражение расходов по ним в отчётности или неграмотная их интерпретация могут привести к путанице в расчётах между экспортёром и импортёром и являться одним из оснований недостоверности отчётности. В связи с тем, что данные условия являются унифицированными и носят международный характер, можно рассмотреть создание дополнительного субсчёта счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»

по субпозиции по условиям поставки.

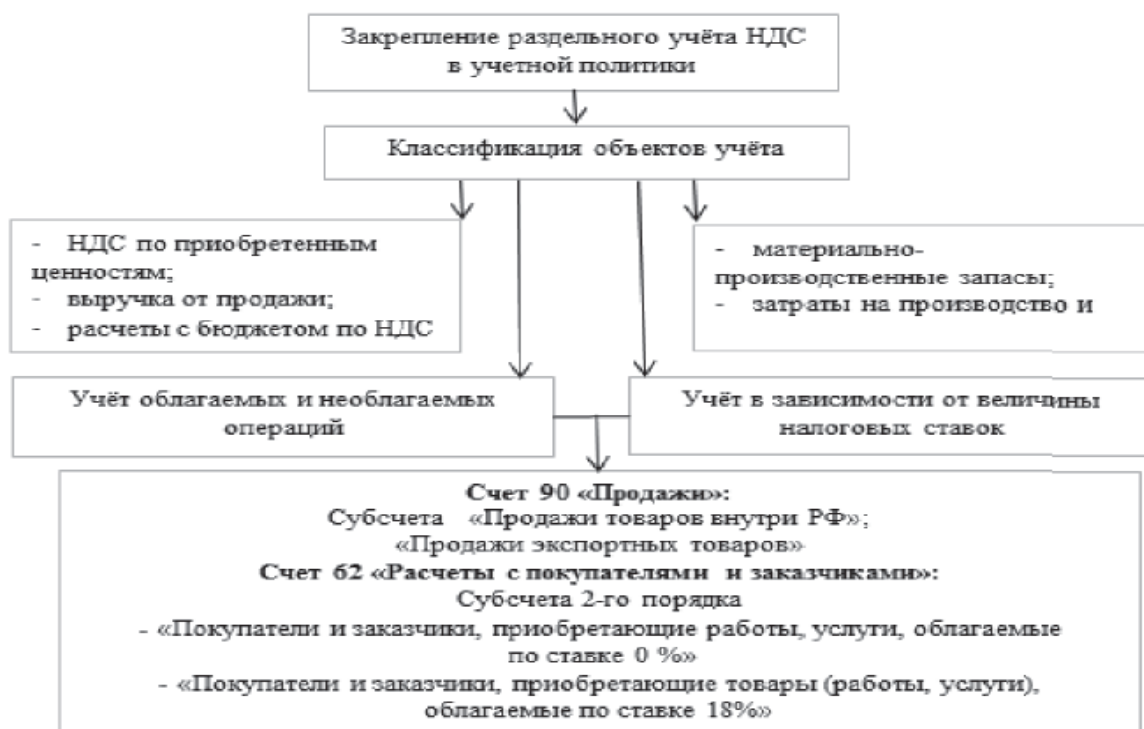


Рисунок 5 – Методика ведения раздельного учета НДС

Также при учете экспортных операций необходимо больше уделять внимания документальному оформлению экспортных операций. Важным моментом является заполнение реквизитов документов, так как любое несоответствие может привести к тому, что выпуск продукции, предназначенной для иностранного покупателя, будет не разрешен таможенными органами. В практике ОАО «Биосинтез» подобные ситуации возникают крайне редко, но вызывают они, как правило, серьезные последствия – чаще всего штраф за несвоевременную поставку продукции покупателю.

Не только ОАО «Биосинтез», но и каждое предприятие, занимающееся экспортом товаров, работ, услуг при работе сталкивается с такими проблемами, которые невозможно решить с помощью принятия каких-либо решений на уровне фирмы. К таким трудностям относится, например, отнесение комиссионного вознаграждения банку при добровольной продаже иностранной

валюты и порядок зачета НДС с суммы комиссионного вознаграждения. Так как эти вопросы до сих пор не получили четких ответов, то предприятиям – экспортерам можно порекомендовать сделать письменный запрос в Инспекцию МНС по месту регистрации. Тогда при проверке организация сможет избежать штрафа.

В завершение работы можно вынести ряд рекомендаций, которые позволят упростить и усовершенствовать учёт экспортных операций:

- способ отражения операций в иностранной валюте: прямой перевод экспортной выручки на текущий валютный счёт, исключив использование транзитного валютного счета, ускорит процесс её получения и сократит бюрократические формальности в виде открытия дополнительного счёта в банке, а также уменьшения числа проводок в учёте;

- использование упрощенного учёта операций с посредником: так как в данном случае сокращается количество формальных действий так как комиссионер в большей степени действует как самостоятельное лицо, и как следствие - уменьшается число проводок в учёте;

- предложенная модель раздельного учёта НДС: позволит упростить формирование информации по обязательствам по НДС;

- метод отражения в учёте базисных условий поставки: создание дополнительного субсчёта для счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» по субпозиции по условиям поставки позволит систематизировать поток отчетности, правильно интерпретировать её и также упростить ведение учета экспортных операций.

Таким образом, учитывая данные предложения и сделав соответствующие изменения, ОАО «Биосинтез» может улучшить финансовые результаты от выпуска и продажи продукции, уменьшить риск возникновения дебиторской задолженности и повысить эффективность своей деятельности.

Заключение

В соответствии с уставом ОАО «Биосинтез» одним из основных видов деятельности предприятия является внешнеэкономическая деятельность, включая экспортно-импортные операции. В данной работе было рассмотрено документальное оформление и методика бухгалтерского учета экспортных операций на примере конкретной внешнеторговой сделки с азербайджанским партнером. Необходимо отметить, что данный участок работы по ведению экспортных операций на ОАО «Биосинтез» организован грамотно и полностью соответствует требованиям бухгалтерского учета и законодательным нормам. Все документы, связанные с экспортными операциями, в ОАО «Биосинтез» оформлены юридически и технически правильно, составлены на стандартных бланках без подчисток, помарок и исправлений.

В работе были детально рассмотрены все документы, оформляющие экспортную сделку от стадии заключения контракта до представления бухгалтерской отчетности. Исходя из этого, можно сказать, что по документальному оформлению важным моментом является заполнение реквизитов документов, так как любое несоответствие может привести к тому, что выпуск товаров, предназначенных для иностранного покупателя, будет не разрешен таможенными органами. В практике ОАО «Биосинтез» подобные ситуации возникают крайне редко, но вызывают они, как правило, серьезные последствия. Чаще всего штраф за несвоевременную поставку товара покупателю.

Следовательно, учет экспортных операций на ОАО «Биосинтез» соответствует порядку, закреплённому в учетной политике, которая, в свою очередь, соответствует положениям действующих нормативных документов. Все бухгалтерские проводки по отражению операций по экспорту делаются верно.

Как показывает практика, не только ОАО «Биосинтез», но и любое предприятие, занимающееся экспортом товаров, работ, услуг при работе

сталкивается с такими проблемами, которые невозможно решить с помощью принятия каких-либо решений на уровне фирмы. К таким трудностям относится, в частности, отнесение комиссионного вознаграждения банку при добровольной продаже иностранной валюты и порядок зачета НДС с суммы комиссионного вознаграждения. Так как эти вопросы до сих пор не получили четких ответов, то предприятиям – экспортерам можно порекомендовать сделать письменный запрос в Инспекцию МНС по месту регистрации. Тогда при проверке организация сможет избежать штрафа.

В конечном итоге можно вынести ряд рекомендаций, которые позволят упростить и усовершенствовать учёт экспортных операций:

- способ отражения операций в иностранной валюте: прямой перевод экспортной выручки на текущий валютный счёт, исключив использование транзитного валютного счета, ускорит процесс её получения и сократит бюрократические формальности в виде открытия дополнительного счёта в банке, а также уменьшения числа проводок в учёте;

- использование упрощенного учёта операций с посредником: так как в данном случае сокращается количество формальных действий так как комиссионер в большей степени действует как самостоятельное лицо, и как следствие - уменьшается число проводок в учёте;

- предложенная модель раздельного учёта НДС: позволит упростить формирование информации по обязательствам по НДС;

- метод отражения в учёте базисных условий поставки: создание дополнительного субсчёта для счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» по субпозиции по условиям поставки позволит систематизировать поток отчетности, правильно интерпретировать её и также упростить ведение учета экспортных операций.

Таким образом, в настоящей дипломной работе поставленная цель достигнута и решены все необходимые задачи.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Кодекс РФ от 05.08.2000 № 111-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016. - № 32.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете" // «Собрание законодательства РФ» - 2016. - № 22.
3. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности. Федеральный закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ (в ред. от 13.07.2015 [№ 233-ФЗ](#)) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016. - № 21.
4. Таможенный кодекс Российской Федерации. Кодекс РФ от 28. 05. 2003 №61-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2016. - № 22.
5. "Таможенный кодекс Таможенного союза" (ред. от 08.05.2015) (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 N 17)
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (ред. от 08.11.2010). Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н // Нормативные акты для бухгалтера. – 2013. - № 11.
7. «О таможенном регулировании в Российской Федерации» Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ (ред. от 29.12.2014)
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (ред. от 24.12.2010). Приказ Минфина России от 29.07.1998 №34-н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2016. - № 7.
9. «Об экспортном контроле» Федеральный закон от 18.07.1999 № 183-ФЗ (ред. от 21.07.2014)
10. Астахов, В.П. Бухгалтерский учет и валютный контроль по

внешнеэкономической деятельности. М.: Издательство ПРИОР, 2013. – 450 с.

11. Бабченко, Т. Н. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности. М.: Главбух, 2014 г. – 168 с.

12. Глушков, И. Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. Эффективное пособие по бухгалтерскому учету. Новосибирск: Экор; М.: Кнорус, 2012 г. – 830 с.

13. Димитров А.В., Пелькова С.В., Ходзинская, А.В. Особенности бухгалтерского учета экспортных операций / Димитров А.В., Пелькова С.В., Ходзинская А.В.// International Journal Of Applied And Fundamental Research. 2014. №1. С.26-30.

14. Донцова, Д. В. Никифорова Н. А., Анализ бухгалтерской отчетности. М.: ДИС, 2013 г. – 208 с.

15. Ионова, А.Ф. Тарасова Н.А., Учет, налогообложение, анализ вэд организации: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 657 с.

16. Кулинина Г.В., Шалашова, Н.Т.Юшкова, С.Д. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организаций М.: Бухгалтерский учет, 2013. – 760 с.

17. Леонтьева Е.В., Барышникова, Л.С. Экспорт и импорт услуг. М.: Филинь, 2014. – 360 с.

18. Никонов, А.А. Налог на добавленную стоимость по экспортным операциям // Бухгалтерский учет. – 2013. – N 4 – с. 27-35.

19. Оганян, К.И. Налогообложение и отражение в бухгалтерском учете операций с иностранной валютой // Налоговый вестник.– 2011.– март – с. 26-29.

20. Орлов, В.Я. Внешняя политика и российские регионы // Международная жизнь. – 2014. – N 4 – с. 45-49.

21. Ржаницына, В.С. Учет и налогообложение операций с иностранными контрагентами. М.: Бухгалтерский учет, 2013. – 184 с.

22. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Минск: Наука, 2012. – 349 с.

23. Селивановский, А.С. Валютные операции по экспорту и импорту //

Бухгалтерский учет. – 2013. – N 5 – с. 61-66.

24. Стражева Н.С., Стражев А.В., Бухгалтерский учет. – М.: Современная школа, 2014. – 672 с.

25. Стровский, Л.Е. Основы внешнеэкономической деятельности: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 224 с.

26. Ульянова, Н.В. Экспорт. Импорт. Учет и налогообложение. М.: Бератор-Пресс, 2012. – 340 с.

27. Устинова, Я.И. Ноу-хау. Практические вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. Выпуск 3. – М.: Бухгалтерский учет, 2011. – 248 с.

28. Шеремет А. Д., Сайфулин, Р. С. Финансы предприятий. М.: ИНФРА–М, 2014. – 343 с.

29. Шешукова Т.Г., Рыбалко О.А. Особенности организации учета при осуществлении экспортной деятельности // Вестник Пермского Университета. 2011. №6. С.59-65.

30. Учет экспортно-импортных операций – «Библиотека бухгалтера и предпринимателя» - № 23-24 (стр. 2) ,2014 г.

Приложения