



## Учет выручки от продаж рыбодобывающих организаций

**Л. А. Гейбо,**  
кандидат экономических наук,  
**Н. К. Ботева,**  
кандидат экономических наук,  
Калининградский государственный  
технический университет,  
lyudmila.gejbo@kgtu.ru

К документам в области регулирования бухгалтерского учета одноименный закон относит: федеральные и отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта. Федеральные стандарты и нормативные документы по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, разработанные Минфином России, практически исключают отраслевые особенности.

Отраслевой стандарт и рекомендации в области бухгалтерского учета для предприятий рыбохозяйственного комплекса до сих пор не разработаны. В отрасли действуют нормативные документы Министерства рыбного хозяйства СССР. Отраслевую специфику бухгалтерского (финансового) учета содержат локальные нормативные документы на уровне экономического субъекта. В периодической печати отсутствуют научные разработки, отражающие отраслевую специфику учета промысловых организаций.

Цель исследования — выявить отраслевую специфику в учете выручки для целей бухгалтерского учета и расчета налогов, а также показать возможность выбора методики формирования системы учетных решений.

Промысловые организации осуществляют прибрежное и океаническое рыболовство. Организации прибрежного рыболовства должны поставлять рыбопродукцию только на внутренний рынок нашей страны. Организации океанического рыболовства могут поставлять ее и в иностранные государства.

Документом общего действия, регламентирующим правила учета и признания выручки на законодательном и нормативном уровне, является ПБУ 9/99 "Доходы организации", согласно которому выручка признается методом начисления. В документы общего действия включены отдельные положения упрощенного характера для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций. Субъекты малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) — кассовым методом. Принятой организацией порядок признания выручки закрепляется в учетной политике.

Поскольку доходы при кассовом методе возникают в бухгалтерском учете только после оплаты, дебиторская задолженность в бухгалтерском учете отсутствует. Вместе с тем необходимость вести учет расчетов с покупателями и заказчиками остается, так как нужно отслеживать задолженность контрагентов. Вести учет расчетов с контрагентами приходится иным способом (например, на забалансовых счетах или с помощью отдельного программного продукта).

Характерной чертой практики отечественного бухгалтерского учета является использование исключительно номинальных величин для бухгалтерских оценок.

В ПБУ 9/99 установлен порядок оценки выручки, которая принимается к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине

Характерной чертой практики отечественного бухгалтерского учета является использование исключительно номинальных величин для бухгалтерских оценок

Методика бухгалтерского учета – это информационный процесс, который организует главный бухгалтер в интересах управления хозяйственной деятельностью

поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. В отношении оценки самой дебиторской задолженности указано лишь, что она определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации.

Необходимость применения дисконтированных оценок установлена только в двух стандартах: ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" и ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений".

Дисконтировать длительную задолженность сверх двенадцати месяцев, т. е. уменьшать ее сумму, необходимо в силу общих правил бухгалтерского учета – информация должна приводиться по состоянию на отчетную дату. Номинал задолженности характеризует ее по состоянию на дату платежа, а не на отчетную дату.

Источником нормативной информации для налогообложения служит Налоговый кодекс Российской Федерации. В целях стимулирования обновления промышленного флота и упрощения администрирования промышленным организациям с численностью работающих до 300 человек разрешен льготный режим налогообложения ЕСХН (единый сельскохозяйственный налог). Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов, общая величина налоговой ставки установлена в размере 6 % (ст. 346.8 НК РФ).

Методика бухгалтерского учета – это информационный процесс, который организует главный бухгалтер в интересах управления хозяйственной деятельностью. Бухгалтер изучает хозяйственную жизнь опосредовано через документы. Проектом федерального стандарта бухгалтерского учета "Документы и документооборот в бухгалтерском учете" определено: под документами бухгалтерского

учета понимаются первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета.

Технология добычи, переработки и продажи рыбопродукции промысловыми судами предопределяет особенности в формах и содержании первичных документов, в организации документооборота.

Процесс отражения продажи рыбопродукции промысловыми судами в первичных документах и учетных регистрах можно свести к трем вариантам.

**Первый вариант. Продажа на экспорт осуществляется за пределами 12-мильной зоны.** Экспорт определяется как вывоз товара с таможенной территории Союза на территорию третьих стран без обязательства в обратном ввозе. Для осуществления экспорта рыбопродукции организации необходимо:

- быть включенной в Список российских рыбоперерабатывающих предприятий и судов – поставщиков продукции водного промысла и аквакультуры в Страны ЕС;
- быть зарегистрированной на таможне в качестве участника внешней экономической деятельности;
- получить разрешение Россельхознадзора и оформить ветеринарные сопроводительные документы.

Условия поставки – FOB (*Free on Board* – "Свободно на борту"). Экспортный контракт должен содержать: ответственность сторон внешнеэкономической сделки, а также сроки и условия ее оплаты. Основными отличиями экспортного контракта являются:

- один из участников внешнеэкономического договора не является резидентом Российской Федерации (иностранное юридическое или физическое лицо, государственные органы иностранного государства, международные организации и т. д.);
- возможность применения норм международного частного права при заключении договора;

Необходимо различать понятие контрактной и таможенной стоимости товаров. Контрактная стоимость является основой для расчетов с поставщиком, а таможенная стоимость служит базой для определения таможенных платежей

— возможность применения норм права иностранных государств при заключении договора.

Инвойс — это документ, содержащий реквизиты продавца и покупателя, ценовые характеристики товара и условия поставки. Важно, чтобы все данные, указанные в нем, совпадали с условиями, прописанными в контракте.

Коносамент выполняет следующие функции:

— служит распиской морского перевозчика (в лице капитана судна) о том, что груз был принят на борт в должном состоянии и в заявленном количестве;

— является подтверждением заключения договора морской перевозки (морской фрахт), становясь неоспоримым доказательством существования такового;

— является товарораспорядительной (ценной) бумагой. Держатель коносамента путем внесения в него передаточной надписи может предоставить груз другому лицу (передать его).

При условии выгрузки рыбопродукции за пределами 12-мильной зоны промысловые организации освобождены от уплаты таможенных платежей и таможенного НДС.

Декларация или сертификат соответствия 5i оформляется один раз на один год. Для этого промыслово-производственным отделом организации готовится пакет документов на определенный вид рыбы (вылавливаемый судами организации согласно полученным квотам). И два раза в год организация представляет образец рыбы из вылова на экспертизу. Кроме того, экспортируемую продукцию необходимо сопровождать сертификатом здоровья.

**Второй вариант. Продажа с территории Российской Федерации при условии отгрузки с арендуемого склада.** Особенностью экспорта с территории нашей страны является уплата таможенных платежей. При перемещении товара (рыбопродукции) через тамо-

женную границу евразийского экономического союза (ЕАЭС) производится оплата таможенных платежей. Перечень таможенных платежей при экспорте определен в Таможенном кодексе ЕАЭС: вывозная таможенная пошлина, НДС, таможенные сборы. Промысловые организации являются плательщиками ЕСХН, они освобождены от уплаты таможенной пошлины на продукцию промысла, ввозимую судами на территорию России.

Ставки сборов за таможенное оформление товаров определяются в зависимости от их стоимости. Для исчисления таможенных пошлин и налогов применяются ставки, действующие на день регистрации таможенным органом декларации на товары. Декларация на товары подтверждает законность сделки, предоставляется на пограничных таможенных пунктах, а также пунктах в аэропортах и морских судах — везде, где проверяется груз. В документе содержится основная информация о товаре.

Санитарно-эпидемиологическое заключение (СЭЗ) выдается на год, на судне берутся пробы, смывы, анализы и сдаются на экспертизу санэпиднадзора.

Выгрузка рыбопродукции осуществляется по международному своду правил Инкотермс 2010. В нем собраны все основные права и обязанности контрагентов в зависимости от режимов поставок, норм и правил.

Акт приема-передачи оформляется на основании произведенной выгрузки рыбопродукции за подписью двух сторон, представителем российской организации является капитан судна.

Суда компании каждые 10 дней в электронном виде присылают свод об объеме выловленной продукции и ассортименте, а после каждой выгрузки сканированную копию коносамента и акт приема-передачи с подписями сторон.

Необходимо различать понятие контрактной и таможенной стоимости товаров. Контрактная стоимость является основой для

Экономические субъекты, применяющие ЕСХН и использующие в бухгалтерском учете метод начисления, рассчитывают показатель выручки в Отчете о финансовых результатах как кредитовый оборот по субсчету 90.1 "Выручка", уменьшенный на дебетовый оборот по субсчету 90.5 "Экспортные пошлины"

расчетов с поставщиком, а таможенная стоимость служит базой для определения таможенных платежей.

В целях осуществления валютного контроля с 1 января 2018 г. резидент-экспортер представляет в банк сведения или экспортный контракт для постановки на учет. Банку не позднее одного рабочего дня с даты постановки экспортного контракта на учет направляет экспортеру информацию об уникальном номере контракта.

Документооборот по учету продажи рыбопродукции на экспорт при условии отгрузки с арендуемого склада на территории Российской Федерации представлен на рисунке.

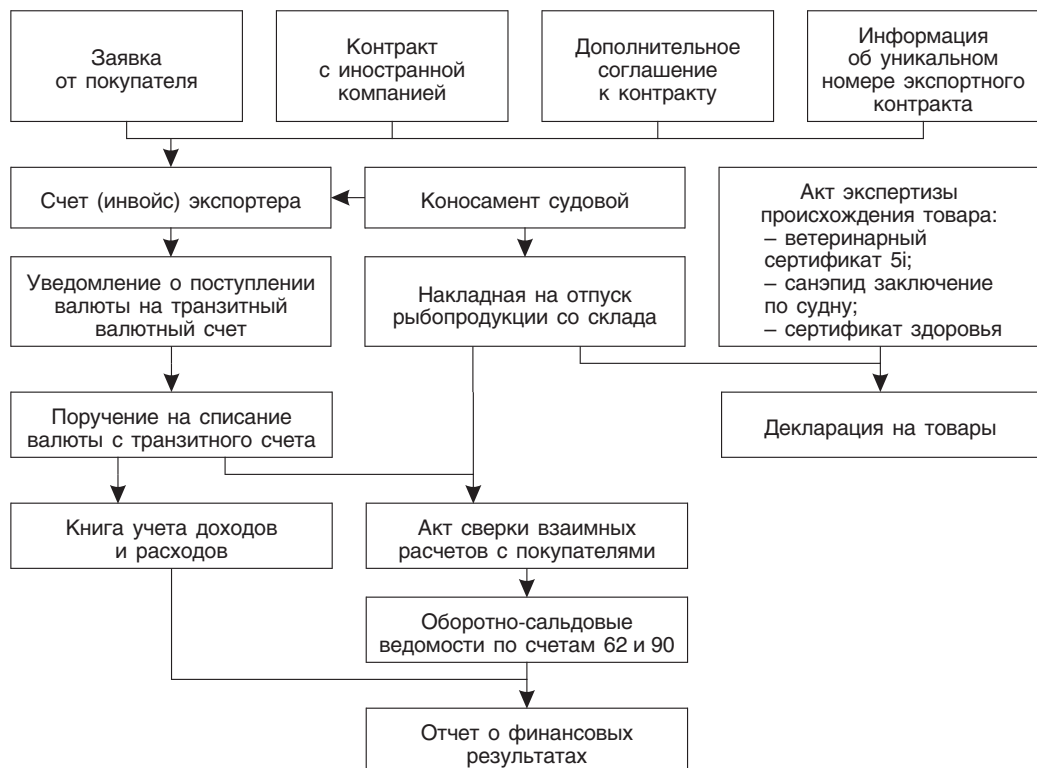
**Третий вариант. Поставка рыбопродукции только на внутренний рынок.** Организация для продажи рыбопродукции в Российской Федерации использует отечественный порт. Российские покупатели продукцию, произведенную судами рыбопромыслового флота, доставляют наземным и морским транспортом. Если транспорт морской, то выгрузка ры-

бопродукции осуществляется по условиям ИНКОТЕРМС 2010 – FOB (с борта на борт).

При продаже в Российской Федерации обязательно должно произойти таможенное оформление рыбопродукции. Особенностью документального оформления является отсутствие дополнительных соглашений к договору купли-продажи, как при экспорте рыбопродукции. На каждую продажу рыбопродукции на территории Российской Федерации заключается отдельный договор.

Для оформления ветеринарных сопроводительных документов на рыбу и рыбопродукцию, произведенную российскими судами и береговыми предприятиями, при ввозе и перемещении по территории Российской Федерации и Таможенного союза в территориальное управление Россельхознадзора необходимо предоставить:

- ветеринарное свидетельство (при его наличии);
- товаротранспортная накладная и коносамент;



Прибыль, рассчитанная по отчетности, сформированной кассовым методом, особенно промежуточная, не будет отражать объективный финансовый результат

— качественное удостоверение.

Особенность учета экспорта товаров состоит в том, что обычно право собственности на них переходит от продавца к покупателю не сразу после их отгрузки, а позднее в сроки, установленные договором. Товары до момента перехода права собственности на них к покупателю, учитываются на счете 45 "Товары отгруженные". Поступления от продажи товаров признаются доходами от обычных видов деятельности.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 90 "Продажи".

Пример отражения в синтетическом учете выручки от продажи рыбной продукции на экспорт методом начисления при условии отгрузки с арендуемого склада на территории Российской Федерации (условия поставки FOB с укладкой на транспорт покупателя, порт Мурманск) представлен в таблице.

Отметим, что экономические субъекты, применяющие ЕСХН и использующие в бухгалтерском учете метод начисления, рассчитывают показатель выручки в Отчете о финансовых результатах как кредитовый оборот по субсчету 90.1 "Выручка", умень-

шенный на дебетовый оборот по субсчету 90.5 "Экспортные пошлины".

Организации, применяющие ЕСХН, исчисляют налог по правилам главы 26 НК РФ кассовым методом. Регистром расчета налога служит Книга учета доходов и расходов. В Отчете о финансовых результатах доходы будут отражаться при условии их фактического получения. Формирование показателей бухгалтерской отчетности, на наш взгляд, ставится в зависимость от равномерности поступления платежей, что в современных условиях не всегда имеет место. Поэтому прибыль, рассчитанная по отчетности, сформированной кассовым методом, особенно промежуточная, не будет отражать объективный финансовый результат ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, с изменениями и дополнениями // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 г., с изменениями и дополнениями // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 1999. — № 26.

Наименование фактов хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Документ	Дебет счета	Кредит счета
Рыбная продукция, изготовленная на экспорт, отгружена со склада либо с борта на борт	1931942,00	Коносамент судовой, накладная на отпуск продукции со склада	45	43
Списание переданной продукции	1931942,00	Инвойс, бухгалтерская справка	90.2.1	45
Начислен сбор за таможенное оформление	750,00	Декларация на товары	25	76.5
Отражена выручка от покупателя	1236592,50 (20930 USD)	Инвойс, декларация на товары	62	90
Зачислена выручка на транзитный валютный счет	1256478,10 (20930 USD)	Уведомление о поступлении валютной выручки на транзитный валютный счет резидента	52	62
Отражена курсовая разница по расчетам с иностранным покупателем 20930 USD (60,0324 руб. за 1 USD – 59,0823 руб. за 1 USD)	19885,60	Бухгалтерская справка	62	91