

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «ОРЕНБУРГСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ  
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

**Б1.В.08 Бухгалтерский учет ВЭД**

**Направление подготовки 38.03.01 Экономика**

**Профиль подготовки Бухгалтерский учет, анализ и аудит**

**Квалификация (степень) выпускника бакалавр**

**Форма обучения** заочная

## **1. Конспект лекций 1.1**

### **Лекция 1 (1 час):**

**Тема: Методические и организационно-правовые основы учета внешнеэкономической деятельности**

#### **1.1.1 Вопросы лекции:**

1. Международное и национальное регулирование ВЭД
2. Основные требования к содержанию и документальному оформлению внешнеторговых контрактов и валютных расчетов
3. Методы платежей и формы расчетов.

#### **1.1.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Международное и национальное регулирование ВЭД**

*Межгосударственное регулирование ВЭД.* Мировое хозяйство представляет собой не просто сумму национальных хозяйств, но их совокупность, целостную систему. Это означает, что их объединяют, интегрируют в единое целое разнообразные связи и отношения. Система хозяйственных связей между национальными экономиками различных стран, основанная на международном разделении труда, называется международными экономическими отношениями (МЭО). Они находят свое конкретное выражение в международном обмене продукцией и услугами.

Основные формы МЭО:

- торговля товарами;
- торговля услугами;
- вывоз капитала и международный кредит;
- валютные (расчетные) отношения;
- специализация и кооперирование производства;
- экономическая интеграция.

Ведущее место в системе МЭО по-прежнему занимает международная торговля, составляющая примерно 2/3 стоимости всех трансграничных экономических потоков. Однако ее характер существенно изменился — современная внешняя торговля во все большей степени нацелена на обмен промышленными товарами на базе подетального и постадийного (технологического) разделения труда. Эволюция международного обмена привела к интернационализации производства, которое сейчас все чаще организуется на предприятиях нескольких стран мира, соединенных звенями единых технологических процессов. Решающую роль в становлении международного производства играет быстро растущий вывоз капитала в форме прямых инвестиций и деятельность транснациональных корпораций (ТНК). Вывоз капитала, интернационализация производства способствуют интернационализации научно-технического прогресса, стимулируют международный обмен научно-техническими знаниями.

Быстро растущий экспорт товаров способствовал и росту мирового экспорта услуг, превратившегося в важную составляющую МЭО и оказывающего влияние на международную торговлю товарами, особенно наукоемкими. Большое значение имеют услуги по обработке и передаче информации. Сегодня закладывается фундамент глобальной системы телекоммуникаций, единой информационной сети, обеспечивающей становление глобальной экономики, идущей на смену организованной по национальному признаку макроэкономике государства.

Интернационализация экономических процессов, появление вышедших за свои географические пределы национальных экономик и охватывающих несколько стран

производственно-инвестиционных комплексов ТНК способствовали интернационализации валютно-кредитных отношений, возникновению международной валютно-финансовой системы, функционирующей на наднациональном уровне. Значение валютно-кредитных отношений, выступающих важнейшим связующим звеном между экономиками отдельных государств, нередко сравнивают с кровообращением и обменом веществ в организме. Международный рынок ссудных капиталов, основанный на наднациональном рынке евровалют, обслуживает уже не межгосударственные связи, а интернациональных экономических операторов, т.е. ТНК, международный бизнес. В то же время глобализация международного финансового рынка и его растущая интеграция с рынками национальными способствуют сращиванию финансовых систем различных стран, что в перспективе может привести к созданию единой финансовой системы в масштабах всего мирового хозяйства.

Интернационализация хозяйственной жизни, тесная взаимосвязанность и взаимозависимость национальных хозяйств (в том числе через сотни тысяч прямых производственных связей на микроэкономическом уровне), растущий международный резонанс процессов, происходящих в экономиках ведущих стран мира, и обратное воздействие, мирохозяйственных процессов на национальные экономики стимулировали в послевоенный период межгосударственное регулирование экономических процессов, которые осуществляются через систему многочисленных интеграционных объединений, международных организаций и соглашений.

Существенную роль в межгосударственном регулировании МЭО играет Организация Объединенных Наций (ООН), куда входят 185 стран. Среди организаций ООН, непосредственно связанных с экономической деятельностью, следует упомянуть Экономический и социальный совет ООН (ЭКОСОС), Конференцию ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД), Организацию ООН по промышленному развитию (ЮНИДО), Продовольственную и сельскохозяйственную организацию (ФАО) и др.

МВФ осуществляет эмиссию международной счетной валютной единицы СДР (SDR, специальные права заимствования), которая предназначена для безналичных международных расчетов путем записей на специальных счетах стран в МВФ. Курс СДР определяется на основе валютной корзины из трех валют (доллар США, евро, японская йена). Состав и доля валют в корзине СДР меняются каждые 5 лет.

В Международный банк реконструкции и развития (МБРР) входит 181 страна, в том числе Россия (с июня 1992 г.). Чтобы вступить в МБРР, страна сначала должна стать членом МВФ. Средства банка складываются из уставного капитала, образованного путем подписки стран-членов, заемных средств, которые он черпает на мировом рынке ссудных капиталов посредством выпуска облигаций, и доходов от собственной деятельности. Число голосов в органах МБРР определяется размером пая в его уставном капитале. Самое большое число голосов в Совете управляющих МБРР имеют США — более 17%, а все страны «Большой семерки» — около 45%.

Международная финансовая корпорация (МФК) образована в 1956 г. Ее основная цель — мобилизация национальных и иностранных капиталов для развития частного предпринимательства в развивающихся странах.

Международная ассоциация развития (МАР) была создана в 1960 г. для оказания помощи наименее развитым странам. Она предоставляет им беспроцентные и сверхдолгосрочные ссуды из средств, внесенных богатыми странами.

Международное агентство по гарантированию инвестиций (МИГА), основанное в 1968 г., предоставляет инвесторам гарантии от некоммерческих рисков (валютные ограничения, национализации и экспроприации, вооруженные конфликты и революции и т. п.).

Россия является членом всех организаций группы Всемирного банка. В регулировании международной торговли товарами и услугами особую роль играет Всемирная торговая организация.

22.08.2012г. Россия окончательно вступила в ВТО и стала 156 членом ВТО (ВТО контролирует 97% всей мировой торговли).

Всемирная торговая организация (ВТО) — международное некоммерческое объединение, регулирующее внешнеэкономическую деятельность стран-участниц. Она является правопреемнице действовавшего с 1947 г. Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ). ВТО образована 1 января 1995 г. на основании системы взаимных договоренностей (так называемого Уругвайского раунда) между странами — членами ГАТТ. Полностью заменила ГААТ после годового переходного периода 1 января 1996 г.

Цели ВТО — либерализация мировой торговли путем ее регулирования преимущественно тарифными методами при последовательном сокращении уровня импортных пошлин, устранении различным нетарифных барьеров и количественных ограничений.

Функции ВТО — контроль за выполнением торговых соглашений, заключенных между членами ВТО, организация и обеспечение торговых переговоров среди членов ВТО, наблюдение за торговой политикой членов ВТО, разрешение торговых споров между членами организации.

Одно из важнейших обязательств, которое берет на себя присоединяющаяся к ВТО страна, — приведение национальных принципов и правил, регулирующих ее внешнюю торговлю, в максимальное соответствие с нормами этой организации.

Высший руководящий орган ВТО — Конференция министров. Созывается не реже одного раза в два года, как правило, на уровне министров торговли или иностранных дел. Конференция избирает главу ВТО сроком на три года.

Текущее управление организацией и наблюдение за выполнением принятых соглашений осуществляет Генеральный совет. В его функции также входит разрешение торговых споров между странами — участниками ВТО и мониторинг их торговой политики. Генеральный совет контролирует деятельность Совета по торговле товарами, Совета по торговле услугами, Совета по интеллектуальной собственности.

Генеральный совет состоит из представителей всех членов. Заседания Генерального совета проводятся по мере необходимости. В перерывах между сессиями Конференции министров ее функции осуществляет Генеральный совет. Генеральный совет осуществляет также иные функции, предусмотренные договоренностями Уругвайского раунда. Генеральный совет разрабатывает и утверждает правила процедуры комитетов.

Конференция министров формирует Комитет по торговле и развитию, Комитет по ограничениям, связанным с платежным балансом, и Комитет по бюджету, финансам и управлению. Указанные комитеты выполняют функции, предусмотренные Уругвайским раундом и многосторонними торговыми соглашениями, а также любые дополнительные функции, возложенные на них Генеральным советом. Конференция министров может создавать дополнительные комитеты и наделять их необходимыми функциями. В качестве одной из своих функций Комитет по торговле и развитию периодически рассматривает действие тех положений многосторонних торговых соглашений, которые были приняты в пользу наименее развитых членов, и выносит необходимые рекомендации Генеральному совету. Членство в данных комитетах открыто для представителей всех членов. Органы, предусмотренные торговыми соглашениями многостороннего характера, осуществляют функции, предусмотренные соответствующими соглашениями, и действуют в рамках организационной структуры ВТО. Эти органы регулярно информируют Генеральный совет о своей деятельности.

В составе ВТО действуют рабочие и экспертные группы и специализированные комитеты, в функции которых входят установление и контроль за соблюдением правил конкуренции, мониторинг действия региональных торговых соглашений и инвестиционного климата в странах-участницах, прием новых членов.

Наша страна с 1994 г. предпринимает попытки вступить в ВТО. По этому поводу Россией достигнут целый ряд двусторонних соглашений со странами — членами этой

организации (в том числе и с США). Однако события августа 2008 г. заметно затруднили этот процесс. Тем не менее для мирового сообщества очевидна необходимость участия России во Всемирной торговой организации. Это мнение разделяет и руководство России, которое выступает за вступление в ВТО, но на приемлемых для нас условиях.

Международные договоры и соглашения Российской Федерации.

В соответствии с классификацией, определенной в ст. 3 Федерального закона от 15.07.1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» международные договоры России заключаются с иностранными государствами и международными организациями от имени Российской Федерации (межгосударственные договоры), Правительства России (межправительственные договоры) и федеральных органов исполнительной власти (договоры межведомственного характера). Группу актов валютного законодательства можно разделить на три подгруппы.

1. Межгосударственные договоры и соглашения, касающиеся наиболее существенных вопросов валютного регулирования:

- участие Российской Федерации в международных финансовых организациях: Международном валютном фонде («Статьи соглашения о Международном валютном фонде» от 22 июля 1944 г.), Международном банке реконструкции и развития, Международной ассоциации развития;

участие России в многосторонних экономических соглашениях, которые предусматривают координацию и согласование валютной политики (ст. 3, 4, 14-17 Договора о создании Экономического союза (Москва, 24 сентября 1993 г.));

- установление особого валютно-правового режима в отношениях с отдельными странами (Соглашение между Российской Федерацией и Республикой Беларусь о создании равных условий субъектам хозяйствования (Москва, 25 декабря 1998 г.)).

2. Межправительственные соглашения об особенностях проведения некоторых видов валютных операций в отношениях между странами:

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики о сотрудничестве и взаимной помощи в области валютного и экспортного контроля (Москва, 3 июля 1997 г.);

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики об избегании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Москва, 3 июля 1997 г.);

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова о сотрудничестве и взаимной помощи в области валютного и экспортного контроля (Москва, 8 октября 1996 г.);

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики о сотрудничестве и взаимной помощи в области валютного и экспортного контроля (Москва, 28 марта 1996 г.).

3. Межведомственные соглашения о порядке осуществления отдельных видов валютных операций:

- Соглашение о взаимодействии Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной таможенной службы при осуществлении валютного контроля от 15 августа 2005 г №0630/21, 0148/9;

- информация, направляемая Федеральной службой финансово-бюджетного надзора в Федеральную Таможенную службу в рамках Дополнительного протокола к Соглашению о взаимодействии Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной таможенной службы при осуществлении валютного контроля (Дополнительный протокол к Соглашению о взаимодействии Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и

Федеральной таможенной службе при осуществлении валютного контроля);

- информация, направляемая Федеральной таможенной службой в Федеральную службу финансово-бюджетного надзора в рамках Дополнительного протокола к Соглашению о взаимодействии Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной таможенной службы при осуществлении валютного контроля (Дополнительный протокол к Соглашению о взаимодействии Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной таможенной службы при осуществлении валютного контроля).

Кроме международных договоров и соглашений Российской Федерации к источникам правового регулирования валютных отношений относятся кодексы, федеральные законы, указы Президента России, постановления Правительства. В этот перечень входят и документы, издаваемые Центральным банком, который является органом валютного контроля и играет огромную роль в регулировании валютных операций.

Национальное регулирование ВЭД. Основы государственного устройства Российской Федерации, системы управления, в том числе и внешнеэкономической деятельностью, определены Конституцией РФ.

Согласно ст. 71 Конституции в ведении Российской Федерации (применительно к сфере внешнеэкономической деятельности) находятся: внешняя политика и международные отношения, международные договоры, вопросы войны и мира, внешнеэкономические отношения. В ведении Российской Федерации находятся также установление правовых основ единого рынка, финансовое, валютное, кредитное, таможенное регулирование, денежная эмиссия, основы ценовой политики, федеральные экономические службы, включая федеральные банки, а также федеральный бюджет, федеральные налоги и сборы, федеральные фонды регионального развития.

Кроме того, внешнеэкономическая деятельность и управление регулируются законодательными актами, т.е. актами, принятыми высшим представительным и законодательным органом - Федеральным Собранием, или актами, принятыми высшими представительными органами, действовавшими до принятия новой Конституции страны, если они не противоречат последней. К их числу следует отнести прежде всего общекономические законы, например иконы «О предприятиях и предпринимательской деятельности», «О собственности», налоговое законодательство и др. В этих законодательных актах содержатся, как правило, специальные статьи и разделы, регламентирующие внешнеэкономическую деятельность к, например ст. 25

«Внешнеэкономическая деятельность» Закона РФ «О предприятиях и предпринимательской деятельности» и др. Принимаются также законодательные акты по тем или иным аспектам внешнеэкономической деятельности, например: «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», Таможенный кодекс РФ, «Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации», законы РФ «О валютном регулировании и валютном контроле», «О техническом регулировании», «Об экспортном контроле», «Об иностранных инвестициях», «О мерах по защите экономических интересов Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами», «О международном коммерческом арбитраже», «О таможенном тарифе» и др.

Структура федеральных органов исполнительной власти утверждается Указом Президента и состоит из двух уровней: Правительства РФ и федеральных органов исполнительной власти (федеральных министерств и иных федеральных органов исполнительной власти-государственных комитетов, комитетов, федеральных служб, департаментов и др.)

В соответствии со сложившейся системой управления внешнеэкономическим комплексом у России должен быть орган, на который на основании действующего законодательства Правительством РФ непосредственно возлагается координация и регулирование внешнеэкономической деятельности в государстве. За 1995-2000 гг. название

органов федеральной исполнительной власти и их число менялись несколько раз. До сентября 1998 г. таким органом было Министерство внешнеэкономических связей и торговли, затем — Министерство торговли, а с мая 2000 г.— Министерство экономического развития и торговли Российской Федерации (Минэкономразвития России), которому переданы функции упраздненных Министерства торговли, Министерства экономики Российской Федерации, Министерства по делам Содружества Независимых Государств. В 2004 г. в состав Минэкономразвития России была введена Федеральная таможенная служба (бывший Государственный таможенный комитет РФ).

Таким образом, главной задачей Министерства экономического развития и торговли РФ в области ВЭД является координация и регулирование внешнеторговой деятельности в соответствии с решениями высших органов государственной власти РФ, разработка совместно с другими федеральными органами исполнительной власти предложений по проведению единой государственной внешнеторговой политики и обеспечению ее реализации.

Важную роль в регулировании внешнеэкономической деятельности играет Федеральная таможенная служба России (ФТС) — центральный правоохранительный орган в сфере внешнеэкономической деятельности, участвующий в разработке и реализации таможенной политики страны. ФТС является структурным подразделением Минэкономразвития России (совместно с региональными таможенными органами РФ).

В целом система управления таможенным делом определяется Таможенным кодексом РФ и включает три уровня: Федеральную таможенную службу, региональные таможенные управление и таможни. В настоящее время в России действуют 11 региональных таможенных управлений и свыше 500 таможенных учреждений (свыше 120 таможен и более 400 таможенных постов).

Определенное значение в регулировании и управлении внешнеэкономической деятельностью на уровне государства имеют также другие органы федеральной исполнительной власти (каждый применительно к своим функциям):

- Министерство иностранных дел РФ;
- Министерство промышленности и энергетики РФ;
- Федеральная налоговая служба РФ;
- Федеральная служба по техническому и экспортному контролю РФ;
- Федеральная служба по военно-техническому сотрудничеству РФ;
- другие федеральные министерства и иные федеральные органы исполнительной власти (Министерство транспорта и связи, Федеральная служба безопасности и т.д.).

Центральный банк РФ (Банк России) — главный банк страны, его деятельность не зависит от распорядительных и исполнительных органов государственной власти; он руководствуется Законом о Центральном банке и другими законодательными актами. Основные задачи Банка России:

- регулирование денежного обращения;
- обеспечение устойчивости рубля, единой федеральной денежно-кредитной политики;
- организация расчетов и кассового обслуживания;
- защита интересов вкладчиков банков;
- надзор за деятельностью коммерческих банков и других кредитных учреждений;
- осуществление операций в области внешнеэкономической деятельности.

Внешнеэкономическая деятельность Банка России сводится к тому, что он представляет интересы страны в центральных банках других стран, международных банках и иных финансово-кредитных организациях при условии осуществления сотрудничества на уровне центральных банков, выдает лицензии на осуществление коммерческими банками операций в

иностранный валюте и на открытие представительств иностранных банков и иных финансово кредитных учреждений на территории РФ. Кроме того, Центральный банк управляет золотовалютными резервами РФ, определяет и публикует официальный курс рубля к денежным единицам других государств.

Банк России вправе осуществлять любые операции в иностранной валюте в РФ и за границей, которые соответствуют законодательству России и приняты в международной банковской практике.

Существующая в настоящее время в России система органов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности призвана обеспечить выполнение единой государственной политики в этой области. Генеральное направление такой политики составляет дальнейшая интеграция России в мировую экономику, использование преимуществ международного разделения труда для ускоренного и эффективного развития национальной экономики в условиях формирования устойчивых рыночных отношений.

Либерализация внешнеэкономической деятельности в конце 1980-х гг. и предоставление права выхода на внешний рынок практически любому хозяйствующему субъекту, включая физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, привели к возникновению новой для отечественной экономики и законодательства проблемы массовой утечки валюты из России.

Фундамент этой системы был заложен в Законе Российской Федерации от 9.10.1992 г. № 3615-1 «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон

№ 3615-1), который состоял из трех логически связанных разделов — «Общие положения», «Валютное регулирование» и «Валютный контроль».

Несмотря на всю значимость Закона № 3615-1 для того времени, нельзя не отметить, что он практически не выступал как нормативный акт прямого действия. Так, например, в 15 статьях Закона № 3615-1 содержалось более 20 бланкетных норм (т.е. таких правовых норм, которые предоставляют государственным органам и должностным лицам право самостоятельно их трактовать, устанавливать правила, запреты и т.п.). Тем самым содержание Закона № 3615-1 размывалось, и руководствоваться им на практике было крайне затруднительно. Характерно, что большая часть бланкетных норм содержалась в девяти статьях раздела II «Валютное регулирование». По этой причине валютное регулирование реально осуществлялось не с помощью норм закона прямого действия, а путем принятия и применения многочисленных актов органов государственной власти и Центрального банка Российской Федерации, который в соответствии с п. 1 ст. 9 Закона № 3615-1 являлся основным органом валютного регулирования в Российской Федерации.

За время, прошедшее с момента принятия Закона № 3615-1, в него неоднократно вносились изменения и дополнения, однако он так и не был избавлен от большинства присущих ему изъянов, а оставшийся неизменным заложенный в него административно-разрешительный механизм не останавливал утечку капитала из страны. При этом существенно осложнялась внешнеэкономическая деятельность субъектов хозяйствования, а ограничения доступа российских компаний к зарубежным кредитным ресурсам способствовали искусственному поддержанию высокой банковской процентной ставки, что снижает темпы роста экономики страны. Всеобщей стала практика обхода требований валютного законодательства, создававшая благоприятную почву для роста коррупции чиновников, от которых зависела выдача разрешений на осуществление валютных операций.

Неблагоприятные последствия применения устаревших методов валютного регулирования для экономики России, а также объективный процесс интеграции России в международную экономическую систему обусловили насущную необходимость пересмотра самих принципов валютного регулирования и последовательной либерализации валютного законодательства. Необходимо было тиснить административные рычаги валютного регулирования на инструменты экономического характера, повысить степень прозрачности

валютного контроля, устраниТЬ имеющиеся пробелы и противоречия нормам иных законов и международных договоров Российской Федерации, создать в стране более привлекательный инвестиционный климат и подготовить почву для полной конвертируемости национальной валюты.

Именно эти целеполагающие моменты легли в основу разработанного Правительством Российской Федерации Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»

Структурно комментируемый Закон состоит из пяти глав, содержащих 28 статей:

«Общие положения» (ст. 1—4);

«Валютное регулирование» (ст. 5-18);

«Репатриация резидентами иностранной валюты и валюта Российской Федерации и обязательная продажа части валютной выручки» (ст. 19—21); «Валютный контроль» (ст. 22—25);

«Заключительные положения» (ст. 26-28).

К настоящему времени накоплен определенный практический опыт проведения резидентами Российской Федерации и уполномоченными банками валютных операций в условиях действия валютной либерализации, что позволяет подвести некоторые промежуточные итоги и сделать необходимые выводы.

Расчеты между российскими фирмами (резидентами) и иностранными фирмами (нерезидентами). Новое валютное законодательство России, основанное на положениях Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», является во всех отношениях более либеральным, чем предыдущее. Как показала практика применения Закона, его либеральный характер состоит прежде всего в положениях ст. 6, в соответствии с которой валютные операции между резидентами и нерезидентами проводятся без ограничений.

Расчеты между российскими и иностранными фирмами можно проводить как в иностранной валюте, так и в рублях. На практике бухгалтер российской фирмы чаще всего сталкивается с фирмами-нерезидентами, когда осуществляет экспортно-импортные операции.

Платежи по таким операциям в иностранной валюте происходят без ограничений. Однако в валютном законодательстве есть требование о «репатриации валюты» (ст. 19 Закона «О валютном регулировании и валютном контроле»).

Это означает, что, если российская компания перечисляет валюту иностранной фирме, она должна получить от нее товары, работы или услуги на перечисленную сумму либо вернуть деньги. Если же компания экспортирует товары, работы или услуги, то она обязана обеспечить их полную оплату. За тем, как российские фирмы соблюдают эти правила, следят агенты валютного контроля — банки и таможня.

Проводя валютные операции, фирмы обязаны представить в свой банк документы, которые подтверждают обоснованность этих операций. Прежде всего это внешнеторговый контракт. Структура и содержание внешнеторгового контракта изложены в разделе 2.1 настоящего учебного пособия.

Кроме того, документами, подтверждающими импорт, могут быть: дополнительные соглашения к контракту;

документы, которые подтверждают факт передачи товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности);

претензии и рекламации;

решения судебных органов; счета

на оплату (инвойсы).

Если фирма переводит валюту за рубеж, эти документы она должна представить до перечисления денег. Вместе с ними следует подать в банк справку о валютных операциях для обоснования валютного платежа. Форма и порядок заполнения справки утверждены

инструкцией Банка России от 15.06.2004 г. № 117-И (приложение 1). Если этих документов нет, работники банка не проводят платеж.

Проводя валютные операции, фирмы также обязаны оформлять паспорт сделки на каждый внешнеэкономический контракт. Подробнее сведения об этом документе изложены в разделе 3.2 настоящего учебного пособия.

Расчеты между российскими фирмами-резидентами. Расчеты между фирмами-резидентами в рублях можно проводить без ограничений. А вот валютные операции между российскими организациями запрещены (п. 1 ст. 9 Закона «О валютном регулировании и валютном контроле»).

Это означает, что российские фирмы не имеют права:

- перечислять друг другу иностранную валюту;
- покупать и продавать друг другу внешние ценные бумаги (т.е. ценные бумаги, стоимость которых выражена в валюте, а также рублевые ценные бумаги, выпущенные за пределами России);
- перечислять иностранную валюту со счета в России на счета за рубежом и обратно.

Однако из этого правила есть исключения. Так, российским Фирмам разрешается проводить:

- валютные операции между фирмой и банками (получение валютных кредитов в российских банках, внесение валюты на текущий счет и снятие валюты со счета, покупка векселей у банков, уплата банку комиссионного вознаграждения в валюте);
- расчеты в валюте при оказании услуг или продаже товаров пассажирам международных рейсов, а также продаже товаров в магазинах беспошлинной торговли;
- расчеты в валюте между российскими фирмами, если одна из них импортер или экспортёр, а другая — посредник по импортному или экспортному контракту (в этом случае, например, импортер может оплачивать свой импортный контракт через посредника, перечислив ему валюту);
- платежи в валюте российским транспортным компаниям за перевозку экспортных и импортных грузов;
- оплату страхования перевозки импортируемых и экспортируемых товаров в валюте;
- покупку и продажу российских государственных ценных бумаг, стоимость которых выражена в валюте (при условии, что права собственности на такие ценные бумаги регистрируют в депозитарии);
- покупку и продажу валютных ценных бумаг, если расчеты проходят в рублях;
- перечисление налогов и сборов в валюте.

Кроме того, значительной свободой пользуются российские банки (например, банки вправе проводить валютные расчеты друг с другом и получать валюту в виде вкладов).

Российские фирмы имеют право покупать и продавать иностранную валюту. Совершать такие операции разрешено только через банки, у которых есть лицензия Банка России на проведение валютных операций (п. 1 ст. 11 Закона «О валютном регулировании и валютном контроле»). Покупка и продажа валюты, минуя банки, запрещены.

Исключение до некоторых пор составлял конечный перечень валютных операций, связанных с движением капитала, для проведения которых органы валютного регулирования — Правительство РФ и Банк России — могли вводить валютные ограничения: требование о резервировании или использовании специальных банковских счетов.

Со времени вступления в силу Закона в июне 2004 г. меры регулирования вводились органами валютного регулирования по строго ограниченному кругу валютных операций в целях воздействия на отдельные направления коммерческой деятельности резидентов и нерезидентов для создания предпосылок эффективного экономического развития страны.

Концепция Закона № 173-ФЗ предусматривает постепенную либерализацию валютного законодательства РФ по мере ускорения экономического развития страны, роста устойчивости платежного баланса и укрепления валюты Российской Федерации. В частности, ч. 3 ст. 26 устанавливала ряд положений Закона, которые действовали только до 1 июля 2007 г. В основном речь шла о законодательных нормах, касающихся мер валютного регулирования в отношении ограниченного перечня видов валютных операций.

Учитывая наличие позитивных тенденций в развитии экономики России: устойчивого роста золотовалютных резервов, стабильности курса валюты РФ, положительного платежного баланса, низких темпов инфляции, с середины 2006 г. стали вводиться меры досрочной либерализации валютного законодательства Российской Федерации. Подобные действия законодательных и регулирующих органов явились также результатом последовательной реализации положений, нашедших отражение в Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации 2006 г. об обеспечении свободной конвертируемости рубля.

Сложившиеся макроэкономические факторы позволили Банку России как органу валютного регулирования уже в марте 2006 г. предпринять первые шаги по внесению изменений в нормативные акты, касающиеся либерализации валютного законодательства Российской Федерации.

Указанием Банка России от 20.03.2006 г. № 1676-У «О внесении изменений в инструкцию Банка России от 30.03.2004 г. № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» было установлено, что обязательная продажа части валютной выручки осуществляется в размере 0% суммы валютной выручки. Получение экспортной выручки полностью в иностранной валюте дало возможность предприятиям эффективно проводить расчеты с поставщиками экспортных товаров по агентским договорам в иностранной валюте. Для уполномоченных банков такой порядок обязательной продажи позволял осуществлять банковское кредитование экспортных контрактов клиентов с обеспечением возврата кредитных средств полностью за счет поступающей от нерезидента экспортной выручки. При реализации подобных схем возможно предусмотреть в договоре на банковское обслуживание (дополнении к нему) право уполномоченного банка на безакцептное списание поступивших средств экспортной выручки с транзитного счета клиента на текущий валютный счет и дальнейшее ее списание в шипение предоставленного кредита. Вместе с тем в соответствии со ст. 26 Закона до 1 января 2007 г. продолжала действовать обязательная продажа части валютной выручки на внутреннем валютном рынке», т.е. формально возможность введения Банком России иного размера обязательной продажи оставалась. Остается силе инструкция Банка России от 30.03.2004 г. № 111-И, положения которой предусматривают обязательное открытие (юридическим лицам и физическим лицам, являющимся индивидуальными предпринимателями) транзитных счетов для на них всех поступлений в их пользу в иностранной валюте, требование о представлении резидентом распоряжения на исчисление средств с транзитного счета на текущий валютный счет в течение 7 рабочих дней с даты зачисления. Продолжением политики либерализации валютного законодательства во исполнение поручений, содержащихся в ежегодном Президента Российской Федерации, явились вступившие с июля 2006 г. в силу указания Банка России от 29.05.2006 г. № 1688-У «Об отмене требования обязательного использования пильных счетов при осуществлении валютных операций и о признании утратившими силу отдельных нормативных актов Банка России» и № 1689-У «О признании утратившими силу отдельных нормативных актов Банка России». Перечисленными нормативными актами Банк России отменил требование об обязательном использовании специальных счетов резидентами в иностранной валюте (P1, P2, F) и нерезидентами в валюте РФ (B1, B2, C, A, 0), которые в обязательном порядке применялись при проведении операций по договорам кредитов и займов, а также при

проводении расчетов и переводов за внешние и внутренние ценные бумаги. Одновременно отменялось требование об обязательном резервировании при зачислении/списании средств по специальным счетам, которое было установлено в отношении отдельных видов валютных операций. Отменялось также требование об обязательном резервировании при переводе резидентами средств в иностранной валюте на свои счета, открытые в иностранных банках. Отмена перечисленных ограничений позволила резидентам и нерезидентам с 1 июля 2006 г. осуществлять любые валютные операции без использования специальных счетов и резервирования и представлять в уполномоченный банк заявление о закрытии специальных счетов и переводе остатка средств на текущие валютные счета (для резидентов) и счета в валюте Российской Федерации (для нерезидентов), а также заявление на досрочный возврат зарезервированных сумм, сроки возврата которых приходились на период после 1 июля 2006г.

Перечисленные меры, предпринятые Банком России по либерализации валютного законодательства Российской Федерации, предоставили возможность для резидентов и нерезидентов проводить ряд валютных операций без ограничений и, несомненно, явились стимулом дальнейшего расширения отдельных направлений деятельности клиентов уполномоченных банков. После 1-го июля 2006 г. развитие получили следующие операции резидентов: получение и предоставление кредитов и займов в иностранной валюте по договорам с нерезидентами; расчеты и переводы в иностранной валюте по договорам куплипродажи внешних ценных бумаг с нерезидентами; перевод средств на свои счета в иностранных банках, в том числе на цели хозяйственной деятельности. Данные меры имели особое значение для тех резидентов, у которых по объективным причинам не были оформлены представительства в некоторых странах. Для нерезидентов развитие получили следующие операции: предоставление и получение кредитов и займов в валюте РФ по договорам с резидентами; расчеты и переводы в валюте РФ по договорам с резидентами по операциям с внутренними цennыми бумагами, включая векселя, облигации, акции, инвестиционные паи паевых инвестиционных фондов и др. Также появилась возможность осуществлять учет прав резидентов на внешние ценные и учет прав нерезидентов на внутренние ценные бумаги без специальных разделов счетов депо.

В целях дальнейшей либерализации валютного законодательства Российской Федерации и во исполнение задач, поставленных Президентом Российской Федерации в Послании Федеральному Собранию, Правительство Российской Федерации как орган валютного регулирования по согласованию с Банком России издало следующие нормативные акты, официально опубликованные в Российской газете» от 01.07.2006 г. № 141 (вступившие в силу с даты опубликования):

- постановление Правительства РФ от 29.06.2006 г. № 399 . «О признании утратившим силу Постановления Правительства РФ от 11.04.2005 г. № 204 "О порядке осуществления расчетов и переводов при приобретении резидентами у нерезидентов долей, вкладов, паев в имуществе (уставном или складочном капитале, паевом фонде кооператива) юридических лиц, при внесении резидентами вкладов по договорам простого) товарищества с нерезидентами»;
- постановление Правительства РФ от 29.06.2006 г. № 400 «О признании утратившим силу Постановления Правительства РФ от 16.05.2005 г. № 302 "О порядке осуществления расчетов и переводов между резидентами и нерезидентами при предоставлении резидентами нерезидентам коммерческих кредитов на срок более 180 календарных дней в виде предварительной оплаты в связи с осуществлением внешнеторговой деятельности».

Таким образом, начиная с 1 июля 2006 г. резиденты могли без ограничений осуществлять перечисленные виды валютных операций, а также получили право на досрочный возврат полной суммы резервирования по ранее проведенным валютным операциям.

Отменяемые с 1 января 2007 г. нормы валютного законодательства РФ в основном касались положений, устанавливающих возможность введения Банком России ограничений в форме использования специальных счетов, предварительной регистрации счетов в банках и обязательной продажи части валютной выручки. Таким образом, основной концепцией валютного 1 января 2007 г. становится осуществление валютного контроля в целях обеспечения репатриации экспортной выручки и обеспечения положительного сальдо платежного баланса, ведения учета проводимых в Российской Федерации валютных операций, в том числе для составления достоверной отчетности и бюджетного планирования.

В Российской Федерации действует национальный стандарт: Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 (Утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н). Данный документ в целом ориентирован на МСФО 21 ^Влияние изменения валютных курсов» (редакция 1993 г.). Тем не менее сегодня уже действует новый стандарт IAS2X, опубликованный вестнике Европейского Союза 2004 L 394/97, полный официальный текст которого на русском языке опубликован в «Международных стандартах финансовой отчетности 2005» (М.: Аскери-АССА, 2005).

Новый приказ Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н, которым было утверждено новое ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», впервые за всю историю российского бухгалтерского нормотворчества содержит переходное положение.

Иными словами, было предписано новый порядок учета применять ретроспективно и формировать входящие показатели 2007 г. таким образом, как если бы новый порядок учета применялся всегда. Это основной метод перехода на новые правила, который действует в подавляющем большинстве случаев в МСФО. Еще один позитивный признак

— сопровождение нового ПБУ 3/2006 приказами (от 27.11. 2006 г. № 155н и 156н), которые вносят поправки в смежные нормы других документов. Таким образом разные нормативные акты приводятся в соответствие друг с другом. Это избавляет бухгалтеров от необходимости ждать разъясняющих писем о том, что документы, принятые позднее, имеют приоритет перед документами, принятыми ранее.

Третий позитивный признак новых поправок — движение в сторону МСФО. После того как в октябре 2006 г. вышли приказы № 115н и 116н, которые ликвидировали чисто российскую искусственную дифференциацию прочих доходов и расходов, аналогичным образом поступили в отношении валютных разниц. Изначально было понятно, что разделение суммовых и курсовых разниц никак не обосновывается соображениями полезности финансовой отчетности. Текущая рублевая оценка обязательств и требований не может ставиться в зависимость от того, в какой именно валюте будет произведен платеж.

Однако следует признать, что этого недостаточно. За пределами ПБУ 3/2006 остались вопросы отражения зарубежной деятельности российских компаний и консолидации отчетности фирм, имеющих за рубежом дочерние предприятия и филиалы.

## **2. Основные требования к содержанию и документальному оформлению внешнеторговых контрактов и валютных расчетов**

Документы, которые применяются в операциях внешнеэкономической деятельности, можно разделить на следующие группы:

1) техническая документация — технические паспорта машин и оборудования; формуляры и описания изделий; чертежи, инструкции по установке, монтажу, наладке, управлению и ремонту; техническая спецификация и др.;

2) товарно-сопроводительная документация — сертификат о качестве товара, отгрузочная спецификация, упаковочный ли комплектовочная ведомость;

3) транспортная, экспедиторская и страховая документация - железнодорожная накладная и ее копии — дубликат железнодорожной накладной международного грузового сообщения; квитанция дорожной накладной внутреннего грузового сообщения, багажная квитанция; коносамент; накладные автотранспортного, воздушного сообщения; страховой полис или сертификат.

4) коносамент — документ, которым в случае морской перевозки является прием или погрузка груза перевозчиком и в соответствии с которым перевозчик обязуется сдать груз в обмен на документ (Конвенция ООН «О морской перевозке грузов», Минина в 1978 г.);

5) складская документация — приемный акт порта РФ на экспортный товар; генеральный акт разгрузки парохода с импортными грузами в порту прибытия РФ; доковая расписка о принятии груза на хранение в иностранном порту; варрант — документ иностранного коммерческого склада, состоящий из двух частей: одна часть - расписка склада о принятии товара на хранение, другая - залоговое свидетельство, которое может быть использовано для получения займа под залог товара;

6) расчетная документация — счет-фактура (инвойс); расчетная спецификация (когда товар представляет собой комплект из разных частей и каждая часть имеет цену); переводной вексель (тратта); банковская документация — заявление на перевод валюты; инкассовое поручение; поручение об открытии аккредитива; чек; поручение о переводе средств на депозит таможни Российской Федерации; поручение на распределение экспортной выручки; Выписки по расчетному и валютным счетам;

7) таможенная документация — грузовая таможенная декларация (ГТД); сертификат о происхождении товара; требования об уплате налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ; 8) страховые документы — страховой полис или сертификат;

9) претензионно-арбитражная документация — претензионное Письмо, исковое заявление в суд или арбитраж, постановление суда или арбитража об удовлетворении или отклонении иска;

10) документы по недостачам и порче товара — коммерческий на недостачу, аварийный сертификат;

11) документы валютного контроля — паспорт сделки, учетные карточки, карточки платежа, справка о валютных операциях.

Основным документом, имеющим непосредственное отношение к учету внешнеторговых операций, по которому оформляется неторговая сделка, является контракт, или договор. Внешнеторговый договор — соглашение между российской и иностранной организациями, по которому одна сторона обязуется передать другой стороне в обусловленный срок товары (работы, услуги) для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях. Основная функция контракта состоит в спецификации прав собственности на продукт внешнеторговой деятельности, т.е. в разработке и согласовании условий, обеспечивающих проведение внешнеторговой сделки. В учете ВЭД четко разработанный контракт определяет не только момент перехода прав собственности, но и позволяет разграничить затраты по исполнению сделки.

При его заключении необходимо руководствоваться Федеральным законом от 8.12.2003 г. № 164-ФЗ (ред. от 2.02.2006 г.) «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», а также следующими международными соглашениями:

- Конвенция о договорах международной купли-продажи товаров (Вена, 11 апреля 1980 г.);
- Конвенция о праве, применимом к международной купле-продаже товаров (Гаага, 15 июня 1955 г.);
- Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс-2000»;
- Принципы международных коммерческих договоров (публикация

Международного института унификации частного права (УНИДРУА), 1994 г.) и др.

В настоящее время внешнеторговый договор приобрел в определенной степени стандартный, унифицированный вид и содержит все существенные условия сделки. Сокращать текст контракта не рекомендуется, так как при возникновении спорных ситуаций сторонам будет трудно урегулировать непрописанные моменты.

Все условия внешнеторгового договора можно разделить на обязательные и дополнительные. К обязательным относятся: наименование контракта, дата и место его заключения, наименование сторон, предмет контракта, количество и сроки поставки, цена, базисные условия поставки, условия платежа, гарантии, санкции и рекламации, арбитраж, подписи сторон.

К дополнительным можно отнести следующие условия: качество товара, упаковка и маркировка, транспортные условия, форс-мажор и пр.

В РФ разработаны и утверждены Рекомендации по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов во исполнение распоряжения Правительства Федерации от 16.01.1996 г. № 55-р с Рекомендациями контракт должен иметь уникальный номер, состоящий из трех групп знаков: первая символы, означающие код страны покупателя (продавца) народному классификатору

«Страны мира»; вторая группа, означающие код организации покупателя; третья группа — символы, представляющие собой порядковый номер документа у организации.

Для подписания контракта рекомендуется оформлять следующим образом: день — двумя цифрами; месяц двумя цифрами;

Контракт, составленный на иностранном языке, должен иметь построчный или подстрочный перевод. Каждая страница контракта подписывается представителями сторон сделки.

Содержание контракта и его структура индивидуальны. Но есть разделы, которые должны быть включены в любой контракт. В соответствии с Рекомендациями к таким обязательным относятся следующие разделы:

- 1) применимое право;
- 2) предмет контракта; форма договора;
- 4) цена и сумма;
- 5) условия платежа;
- 6) сроки поставки;
- 7) базисные условия поставки;
- 8) форс-мажор;
- 9) место и способ рассмотрения споров;
- 10) санкции;
- 11) прочие условия и обстоятельства сделки; 12) адреса покупателя и продавца; 13) подписи сторон.

Рассмотрим эти разделы подробнее, поскольку они имеют непосредственное отношение к учету ВЭД

1. **Применимое право.** При составлении контракта отношения строго определяются не только условиями договора, но и нормами применимого права. Применимое право — это право, которое будет применяться для регулирования отношений между сторонами. При решении одних и тех же вопросов в праве разных государств могут быть существенные различия, поэтому необходимо уточнить, правом какого из них будут регулироваться отношения по контракту. Нормы выбранного применимого права не должны ущемлять интересы организации. Как правило, применимое право регулируется на основе двусторонних межгосударственных соглашений, заключаемых государствами — участниками ВЭД.

2. **Предмет контракта.** В этом разделе дается полное коммерческое именование товара и его полная характеристика: ассортимент, размеры, модели, комплектность, страна

происхождения и другие данные, необходимые для описания товара, в том числе ссылки на международные и национальные стандарты.

Следует указать тару или упаковку в соответствии с международным классификатором «Коды для видов груза, упаковок и материалов упаковок», а также маркировку товара. В разделе указываются и количество товара, его объем и вес в согласованных единицах измерения. Причем объем и вес даются с упаковкой (брутто) и без упаковки (нетто). При необходимости приводится количество товара в тех единицах измерения, которые даются в таблице единых измерений, приведенной в ТН ВЭД.

**3. Форма договора.** Внешнеторговый договор должен быть заключен в простой письменной форме. В соответствии с п. 3 ст. 162 ГК РФ, несоблюдение простой письменной формы внешнеэкономической сделки влечет ее недействительность. При заключении договора путем обмена письмами необходимо проверять соответствие всех существенных условий.

**4. Цена и сумма.** Цена за единицу товарадается в валюте договора. Помимо цены указывается и общая сумма контракта. Валюта, в которой оценивается товар, должна иметь наименование и код в соответствии с классификатором валют, используемым в целях таможенного оформления. Если на момент подписания контракта его сумма и цена за единицу товара не могут быть точно установлены, следует привести подробную формулу расчета цены или условия ее формирования.

В данном разделе необходимо определить момент перехода права собственности (момент передачи вещи). В Российской Федерации в соответствии со ст. 223 Гражданского кодекса право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента сдачи, если иное не предусмотрено законом или договором. С переходом к приобретателю права собственности на риск случайной гибели и естественной убыли и содержания имущества и многое другое. Если договор законом не определен момент перехода права собственности (согласно ст. 224 ГК РФ под передачей вещи признается ее вручение покупателю или сдача перевозчику для отправки получателю. В ст. 459 ГК РФ указано, что, если иное не предусмотрено договором купли-продажи, риск случайной гибели или случайного повреждения товара переходит на покупателя с момента, когда в соответствии с законом или договором продавец считается свою обязанность по передаче товара покупателю.

**5. Условия платежа.** Необходимо указать наименование и код валюты в которой будет производиться платеж, в соответствии с классификатором, используемым для целей таможенного оформления. Обязательным элементом является срок платежа. Если предоставляется рассрочка платежа, то указываются условия, на которых она предоставлена.

Следует установить перечень документов, которые будут передаваться покупателю в подтверждение факта отгрузки товаров в разрезе их номенклатуры и стоимости. Если валюта платежа не совпадает с валютой цены, то необходимо предусмотреть порядок определения курса для пересчета валют.

В разделе излагаются и финансовые условия контракта: методы и формы расчетов, средства платежа, а также защитные меры, обеспечивающие надежность и своевременность платежа.

**6. Сроки поставки.** Указывается срок действия контракта, в течение которого должны быть завершены поставки товаров и произведены расчеты за них. В пределах этого срока определяется график поставки конкретных партий товара, условия приемки — по качеству и количеству.

Следует указать, в каком месте и в какой срок проводится инспекция качества и количества товара, а также наименование независимой экспертной организации, которая будет проводить эту инспекцию. Определяется и порядок предъявления рекламаций.

**Базисные условия поставки.** С целью минимизации рисков при заключении внешнеторгового договора очень важно четко определить, кто организует и оплачивает перевозку товара, кто несет риск в момент перевозки груза, а также риск гибели (порчи) товара.

Распределение этих рисков представлено в базисных условиях поставки, которые определены в Международных правилах толкования торговых терминов «Инкотермс». В соответствии с этими условиями происходит распределение основных расходов по доставке товаров между продавцом и покупателем. «Инкотермс» выделяет 13 условий поставки, которые объединены в 4 группы.

7. **Форс-мажор.** Рекомендуется сформулировать так называемую форс-мажорную оговорку, т.е. условие о том, что при наступлении обстоятельств непреодолимой силы стороны освобождаются от ответственности за неисполнение своих обязательств. К форс- мажорным обстоятельствам относятся события чрезвычайного характера, которые нельзя предугадать заранее: стихийные бедствия (наводнение, пожар, землетрясение и др.), войны. Некоторые обстоятельства могут вызвать сомнения в отнесении их к форс-мажорным, например забастовки, военные перевороты, изменение таможенного законодательства. Если стороны придут к соглашению, что эти события также будут считаться форс-мажорными, их можно включить в перечень обстоятельств, освобождающих от исполнения обязательств. В случае наступления форс-мажорных обстоятельств срок исполнения обязательств по контракту отодвигается на срок действия форс-мажорного обстоятельства.

8. **Рассмотрение споров.** В этом разделе рекомендуется определить порядок предъявления и рассмотрения неурегулированных претензий, какой орган будет их рассматривать, в каком порядке будут осуществляться платежи по претензиям. Необходимо указать, правом какого государства регулируются отношения по контракту. Должен быть указан перечень конкретных причин, по которым контракт может быть расторгнут.

9. **Санкции.** Рекомендуется предусматривать санкции за ненадлежащее исполнение обязательств сторонами (например, за несвоевременную поставку, за несвоевременный платеж и др.), а также за поставку товара ненадлежащего качества и в ненадлежащем количестве.

10. **Прочие условия и обстоятельства сделки.** В специальных пунктах перечисленных разделов или в специальных разделах рекомендуется оговаривать другие условия контракта: качество товара; сборка, наладка и монтаж оборудования; предоставление технической документации; транспортные условия; страхование товара; обучение персонала и т.д.

11. **Адреса покупателя и продавца.** Указываются полные юридические и почтовые адреса, адрес электронной почты, контактный телефон, факс, телекс.

12. **Подписи сторон.** Даются подписи лиц, уполномоченных организациями продавца и покупателя на заключение контракта. Они должны быть расшифрованы с указанием фамилии, имени, отчества, занимаемой должности и заверены печатью.

### **3. Методы платежей и формы расчетов**

В рамках Европейской экономической комиссии ООН разработаны типовые формы контракта. При подготовке контрактов можно использовать так называемые пакеты стандартных решений, т.е. наборы различных вариантов статей (разделов) контракта, которые варьируют в ходе переговоров. В контракте, составленном на базе типовой формы, в соответствии с Рекомендациями необходимо учитывать специфику товара. В зависимости от специфики товара в контракте должны найти отражение особенности торговли этим товаром, сложившиеся на международном рынке. Контракты на поставку товаров можно разделить на три группы.

1. **Контракты на сырьевые и продовольственные товары.** В контрактах на поставку сырьевых и продовольственных товаров основное внимание должно быть уделено условиям сдачи-приемки товара, методам определения качества и количества. По контрактам на сырьевые товары практикуются скидки с цены и надбавки к цене за поставку товара более низкого или более высокого качества по сравнению с показателями, зафиксированными в

контракте. Особенность таких контрактов состоит в том, что в них часто предусматривается право продавца отгрузить несколько большее или меньшее количество товара против зафиксированного в контракте. Такая оговорка называется опционной.

Контракты на сырьевые и продовольственные товары часто заключаются на длительный срок. В связи с этим очень важно правильно выбрать метод установления цены. В контрактах на сырьевые товары требуется проработка транспортных условий, так как способы транспортировки некоторых товаров специфичны: для нефти может использоваться нефтепровод, для газа - газопровод; транспортировка электроэнергии осуществления и I молниям электропередач. При использовании специфических видов транспорта нужно правильно определить базис поставки, момент сдачи-приемки товара по количеству, стоимость транспортировки и др.

## **2. Контракты, предметом которых является машинно-техническая продукция.**

Машинно-техническая продукция имеет большое число характеристик. Поэтому перечень показателей, характеризующих качество продукции, часто помещается не в разделе «Предмет контракта», а выносится в отдельное приложение к факту. В контракте предусматривается обязанность продавца вить вместе с отгруженным оборудованием техническую документацию на языке страны покупателя. Это очень важный пункт контракта, так как техническая документация используется при и наладке оборудования. Кроме того, рекламации по качеству принимаются только в том случае, если оборудование устанавливало и эксплуатировалось в соответствии с правилами эксплуатации, а они изложены в технической документации. Оборудование, как правило, проходит два этапа испытания: сначала на заводе поставщика, чтобы подтвердить соответствие тем параметрам, которые указаны в контракте; второй этап — на заводе покупателя.

Продавец должен записью в контракте подтвердить, что поставляемое оборудование изготовлено в полном соответствии с описанием или технической документацией, что он гарантирует качество сборки. Устанавливается срок гарантии бесперебойной работы оборудования. Определяется порядок устранения дефектов, выявленных в период гарантийного срока. Устранение таких дефектов производится за счет продавца, даже если работы проводятся силами покупателя.

Условия платежа по контрактам на поставку машинно-технической продукции часто предусматривают расчеты в кредит, поскольку это дорогостоящий товар.

## **3. Контракты на товары массового спроса.** Предложение товаров массового спроса на мировом рынке, как правило, превышает спрос. Поэтому первостепенное значение в этом случае имеет качество поставляемых товаров. В этой связи в контрактах тщательно прорабатывается вопрос о качестве: в контракт включаются требования о предоставлении сертификатов качества, безопасности, происхождения товара и др. В торговле товарами массового спроса широко распространена практика продажи по образцам. В контракте указывается количество отобранных образцов, устанавливается подробный порядок сопоставления поставленных товаров с образцами. Особенность контрактов на эту группу товаров состоит в том, что при обнаружении дефектов или несоответствия товара требуемому качеству может быть произведена уценка товара или замена другим. В контракте указывается максимально допустимый объем забракованного товара, при превышении которого покупатель имеет право расторгнуть контракт и отнести суммы убытка на счет продавца.

Таким образом, оформление внешнеторговых сделок с товарами каждой из трех рассмотренных групп имеет особенности, которые находят отражение в контракте.

Финансовым службам следует обратить внимание на один существенный момент

— в контракте устанавливаются формы расчетов. Преобладающей формой расчетов между экспортером и импортером является перечисление денежных средств через банки. При осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты платежными поручениями (поручениями на перевод иностранной валюты), по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо и

т.д. Расчеты наличной иностранной валютой на территории РФ могут производиться только по оплате командировочных расходов за границу. При безналичной форме расчетов возможны несколько условий оплаты: полная либо частичная предоплата; оплата против отгрузки товаров в адрес получателя; оплата после приемки товара получателем; оплата на условиях коммерческого кредита; внешнеторговые бартерные сделки.

При вывозе российских товаров через таможенную территорию России внешнеторговые контракты, паспорт сделки и ГТД являются основными документами, определяющими признание и отражение в учете экспортно-импортных операций.

## 1.2 Лекция 2 (1 час)

### **Тема: Основы бухгалтерского учета операций в иностранной валюте**

#### **1.2.1 Вопросы лекции:**

- 1. Порядок отражения в учете активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте**
- 2. Учет курсовых разниц**
- 3. Бухгалтерский учет операций на счетах резидентов в иностранной валюте**
- 4.Учет кассовых операций и расчетов с подотчетными лицами по загранкомандировкам**

#### **1.2.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Порядок отражения в учете активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте**

Валютные операции имеют своим результатом движение имущества и обязательств, стоимость которых по условиям договоров выражена в иностранной валюте и расчеты по обязательствам осуществляются между сторонами также в иностранной валюте.

Для бухгалтерской отчетности, начиная с 2007 г. наряду с приказом МФ РФ от 27.11.2006 г. № 154н «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», Финансовое ведомство внесло изменения в методологию бухгалтерского учета, унифицировав учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Для этого в дополнение к вышеуказанному приказу от 27.11.2006 г. были изданы два приказа и внесены изменения в ряд действующих Положений по бухгалтерскому учету:

- приказы от 27.11.2006 г. № 155н и 156н, затронувшие нормы ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», ПБУ 19/02

«Учет финансовых вложений». В результате положения этих документов об учете суммовых разниц, пересчитете в рубли стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, были отменены или изменены.

Первое, на что обращает внимание содержание ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»,— приведение его положений в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», где указано, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и

хозяйственных операций ведется организациями в рублях, а также в соответствие с ФЗ № 173ФЗ, п. 2 ст. 11, где определено, что бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Отметим и другие наиболее важные положения ПБУ 3/2006:

- унифицированы правила учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006 распространены на пересчет в рубли стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной в подлежащей оплате в рублях);
- суммовые разницы, исключенные из терминологии бухгалтерского учета, стали курсовыми;
- уточнена дата пересчета стоимости основных средств в рубли.

*Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, подлежат оплате в рублях.* Финансовое ведомство расширило сферу отношений, регулируемых ПБУ 3/2006 включив в них пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости в рубли, в случае если оплата производится в рублях, следует из п. 1 Положения. Кроме того, п. 5 дополнен абзацем уточняющим, что стоимость активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях, можно пересчитывать не только по курсу ЦБ РФ, но и по курсу, установленному законом или договором. В связи с этим из п. 6 исключено указание на то, что для бухгалтерского учета пересчет в рубли осуществляется по курсу иностранной валюты, установленному только ЦБ РФ. Соответственно, изменился и порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте:

- в бухгалтерской отчетности раскрывается величина курсовых разниц, образовавшихся при пересчете стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;
- для случая, когда пересчет осуществляется по курсу установленному законом или соглашением сторон, отличному от курса ЦБ РФ, раскрывается этот курс и влияние, которое он оказал на финансовые результаты.

*Курсовая разница.* Так как нормы ПБУ 3/2006 распространяется на случаи, когда оплата стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, осуществляется в рублях в т.ч. по курсу, указанному в договоре, возникающие при этом суммовые разницы стали называться курсовыми, а порядок их учета с настоящего времени регулируется положениями данного документа.

Стоимость вложений во внеоборотные активы (ОС, нематериальные активы и др.), материально-производственные запасы (МПЗ) и другие активы, не перечисленные выше, принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции, в результате которой эти активы были приняты к бухгалтерскому учету (на счета 01, 04, 10 и пр.), и впоследствии пересчету не подлежит.

Указанные условия признания доходов и расходов организации следует применять при осуществлении операций с иностранной валютой.

После принятия к бухгалтерскому учету наличной и безналичной иностранной валюты, ценных бумаг, дебиторской и кредиторской задолженности организация может совершать с ними различимо операции. Поскольку котируемый ЦБ РФ курс иностранной валюты может меняться, для достоверной оценки производится пересчет рублевой оценки имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Пересчет рублевой оценки осуществляется в следующих случаях:

- при совершении операций сданным имуществом и обязательствами по курсу ЦБ, действующему на дату совершения операции;
- при составлении бухгалтерской отчетности — по курсу ЦБ, действующему на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в документах и регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету

в рубли по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте.

В налоговом учете в целях исчисления налога на прибыль доходы подразделяются на учитываемые и неучитываемые. Предусмотренный ст. 251 НК РФ список неучитываемых доходов для целей налогообложения является закрытым; следовательно, любые другие поступления экономических выгод, не указанные в данном перечне, должны учитываться как доходы. В бухгалтерском учете п. 3 «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденном Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н, также предусмотрен закрытый список поступлений экономических выгод, не признаваемый доходами организации. В результате сравнения данных элементов можно сделать следующий вывод: поскольку перечень доходов, не учитываемых для целей налогообложения, значительно шире списка поступлений, не признаваемых доходами в бухгалтерском учете, возможно возникновение поступлений, являющихся доходами в бухгалтерском учете, но не относящихся к доходам при исчислении налога на прибыль. Следовательно, подобные различия в классификации доходов будут приводить к возникновению постоянных разниц.

Действующее положение ПБУ 18/02 не урегулировало ситуацию, когда одни и те же доходы признаются в бухгалтерском учете и не признаются в налоговом. Примером такого дохода может служить вклад имущества в уставный капитал другой организации. В бухгалтерском учете при внесении в уставный капитал имущества стоимость вложения признается равной стоимости переданного имущества, оценка которого согласуется учредителями и подтверждается независимым оценщиком, если стоимость такого имущества превышает двести минимальных размеров оплаты труда. На практике стоимость вкладываемого имущества, по которой оно отражено в бухгалтерском учете, обычно оказывается ниже его оценки, согласованной учредителями и подтверждаемой оценщиком. В итоге разницу между стоимостью переданного имущества и величиной приобретаемой доли в уставном капитале в бухгалтерском учете относится на финансовый результат. Однако в налоговом учете разница между стоимостью вносимого в качестве оплаты имущества и номинальной стоимостью приобретаемых акций не признается прибылью

На практике аналитический учет постоянных разниц ведется на выделенных субсчетах к соответствующим счетам бухгалтерского учета. Например, при возникновении постоянной разницы в учете доходов ОАО «Организация» делается запись по дебету счета 91, субсчет «Постоянная разница» и кредиту счета 91, субсчет третьего уровня «Регулирующий субсчет к субсчету «Прочие доходы». На сумму постоянного налогового обязательства делается запись по дебету счета 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

При возникновении «постоянной вычитаемой разницы» в учете доходов ОАО «Организация» делается запись по дебету счета 91, субсчет третьего уровня

«Регулирующий субсчет к субсчету "Прочие доходы"» и кредиту счета 91, субсчет

«Постоянная вычитаемая разница». На сумму постоянного налогового актива делается запись по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99, субсчет «Постоянный налоговый актив».

Основными недостатками представленного порядка организации аналитического учета постоянных разниц являются отсутствие взаимосвязи разницы со счетом учета активов или обязательств, в оценке которых возникла данная разница, а также наличие не предусмотренных планом счетов кредитовых оборотов по активным субсчетам к счету 91 «Прочие доходы и расходы» в течение года.

Обобщение практики аналитического учета постоянных разниц в ряде коммерческих организаций показало, что отражение постоянных разниц в системе субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы» приводит к определенным затруднениям при проверке

взаимосвязи разниц со счетом учета активов и обязательств, в оценке которых они возникли, а также при расчете итогового финансового результата за отчетный период.

*Основные средства.* Финансовое ведомство изменило порядок Пересчета вложений организации в иностранной валюте во внеоборотные активы, в том числе основные средства. Для этого оно почило вы нерассмотренные нормы п. 16 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и п. 33 «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, касающиеся пересчета стоимости, выраженной в иностранной валюте», а в ПБУ 3/2006 указало дату совершения операции в иностранной валюте — дату признания затрат, формирующих стоимость необоротного актива, т.е. при отражении затрат на счете 08.

*Переоценка обязательств контрагентов.* Порядок учета обязательств, выраженных в иностранной валюте, не подлежащих оплате в рублях, требует их переоценки на каждую отчетную дату. С 1 января 2007 г. понятия операционных и внереализационных доходов и расходов, на которые в отдельных случаях, например при учете основных средств, предписывалось относить суммовые разницы, законодательства о бухгалтерском учете исключены. Теперь все (курсовые разницы независимо от их происхождения признаются прочими доходами либо прочими расходами, т.е. эти разницы следует закрывать на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Валютные обязательства, подлежащие оплате в рублях, следует переоценивать наподобие «настоящих» валютных по курсу, установленному договором:

- а) на каждую отчетную дату, т.е. на последний календарный пень месяца;
- б) на дату оплаты (погашения).

Это правило действует как для дебиторских, так и для кредиторских задолженностей. А выявленные при этом курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы.

Вместе с суммовыми разницами из законодательства о бухгалтерском учете формально ушел термин «условные денежные единицы». Но это понятие продолжает действовать в гражданских правоотношениях (п. 2 ст. 317 ГК РФ). В этой связи ПБУ 3/2006 в п. 5 допускает пересчет стоимости, выраженной в иностранной валюте, не только по курсу Центрального банка РФ, но и по иному курсу, установленному законом или соглашением сторон. Однако эта формулировка, по нашему мнению, требует отражения изменения цен именно в официальной валюте одного из иностранных государств. И уже в

«расшифровку» конкретной валюты стороны вправе устанавливать рублевый эквивалент, отличный от курса Центробанка. Например, партнеры договариваются, что счета выставляются в евро, а в рублевых расчетах по ним применяется курс Банка России, увеличенный на 10 руб. либо на 1%. Но в случае применения абстрактных условных единиц, не привязанных к иностранной валюте, ПБУ 3/2006 не допускает возникновения курсовых разниц. Поэтому поставки (работы, услуги) в неопределенных «У.Е.» до момента оплаты придется трактовать как не имеющие определенной цены, т.е. неотфактурованные. Согласно пп. 40 и 41 «Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н, по неотфактурированным поставкам материальных запасов применяются учетные цены, которые корректируются после поступления расчетных документов. Аналогичный порядок можно применять и в отношении работ или услуг, закрепив его в учетной политике организации.

С 1 января 2007 г. на инвалютные поставки товаров (работ, услуг), подлежащих оплате в рублях, распространен порядок, действовавший для поставок, непосредственно оплачиваемых валютой. Изменение фактических затрат на приобретение товаров (работ, услуг) в связи с курсовыми разницами не оказывается на балансовой стоимости этих товаров (работ, услуг). Иными словами, стоимость активов, не являющихся обязательствами, под влиянием курсовых разниц не корректируется. В пп. 9, 10 ПБУ 3/2006 прямо указано, что пересчет стоимости

вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственных запасов после принятия их к учету и связи с изменением курса не производится.

Отметим, что «курсовой» пересчет стоимости предусмотрен для краткосрочных ценных бумаг (п. 7 ПБУ 3/2006), г ценные бумаги в категории долгосрочных ежемесячно не переоцениваются.

## 2. Учет курсовых разниц

В соответствии с ПБУ 3/2006 «курсовая разница - разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода».

Основное изменение было внесено в новой редакции ПБУ 3/2006; оно заключается в новом определении понятия курсовых разниц. Теперь при заключении договора в иностранной валюте возникают два вида курсовых разниц, а именно:

1) разница, которая образуется в бухгалтерском учете из-за изменения курса валют, однако только в том случае, если по условиям договора задолженность возникает и погашается в иностранной валюте;

2) разница, которая образуется из-за изменения курса валют, если по условиям договора задолженность возникает в иностранной валюте (условных единицах), а оплата происходит в рублях. Напомним: в предыдущей редакции это называлось суммовой разницей.

Естественно, из-за изменения определения курсовой разницы в ПБУ 3/2006 курс иностранной валюты уже не так жестко привязан к курсу валют, устанавливаемому Центральным банком РФ. Теперь курс может устанавливаться сторонами сделки. Соответственно, ПБУ дополнено новыми правилами пересчета стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте (п. 5 ПБУ 3/2006). Напомним, что задолженность, выраженную в иностранной валюте, следует пересчитать в рубли на дату совершения операции. При этом бухгалтеру необходимо помнить, что если это первый вид курсовой разницы, то необходимо привязываться к курсу ЦБ, а вот если бухгалтер столкнулся со вторым видом курсовой разницы (то, что раньше считалось суммовой разницей), то в такой ситуации необходимо исходить из курса, предусмотренного договором. Поскольку теперь суммовая разница стала курсовой, не вызывает вопросов тот факт, что к ней должны применяться все правила, ранее действовавшие только в отношении курсовых разниц. В частности, активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются на отчетную дату — иначе говоря, на последнюю дату каждого месяца (п. 7 ПБУ 3/2006). А вот если на балансе числятся активы и обязательства, которые возникли и будут оплачены в иностранной валюте, то их следует уже пересчитывать по официальному курсу ЦБ РФ.

В случае если задолженность возникла в условных единицах, но при этом курс условной единицы определен сторонами в договоре, % и переоценивать ее нужно по установленному договором курсу. Такой вывод следует из п. 5 ПБУ 3/2006.

Напомним: до 2007 г. в ситуациях, когда стороны заключали договор, в соответствии с которым цена товаров выражена в иностранной валюте или условных единицах, а оплата предполагается в рублях, суммовые разницы считались только в момент оплаты. Теперь же и покупатель, и продавец должны пересчитывать возникшую задолженность ежемесячно, отражая при этом возникающие курсовые разницы.

*Учет курсовых разниц при реализации товаров (работ, услуг).* До 2007 г. под суммовой разницей в бухгалтерском учете в общем смысле понималось расхождение между рублевой оценкой дебиторской или кредиторской задолженности на момент ее возникновения и суммой

оплаты, произведенной в рублях. Отныне в аналогичной ситуации в бухгалтерском учете образуется курсовая разница.

Кроме того, курсовая разница возникает и в том случае, когда в рублях оплачиваются товары, работы или услуги, стоимость которых выражена в условных денежных единицах. При этом задолженность, выраженную в иностранной валюте, следует пересчитать в рублевый эквивалент на дату:

- признания доходов организации в иностранной валюте;
- признания расходов организации в иностранной валюте;
- признания расходов по приобретению материально-производственных запасов;
- признания расходов по приобретенной услуге;
- утверждения авансового отчета;
- признания расходов, которые формируют стоимость внеоборотного актива.

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, теперь пересчитывают на отчетную дату, которая приходится на последний день каждого месяца. При этом в процессе пересчета следует брать курс иностранной валюты, установленный ЦБ РФ. А вот если цены установлены в условных денежных единицах, то переоценка производится по курсу, установленному договором. Бухгалтерам стоит обратить особое внимание на данное требование, поскольку до 2007 г. пересчет задолженности по договору, цена которого выражена в иностранной валюте или условных денежных единицах, а оплата производится в рублях, производился только в момент оплаты.

Последнее обстоятельство следует рассмотреть более подробно. Продавец должен ежемесячно пересчитывать задолженности по договорам, цены в которых установлены в иностранной валюте или условных денежных единицах. Кроме того, на него возлагается обязанность производить пересчет своей задолженности перед покупателем в случае получения авансового платежа.

До 2007 г. суммовые разницы по полученным предоплатам не рассчитывались. В соответствии с ПБУ 3/2006 организация должна пересчитывать как дебиторскую, так и кредиторскую задолженность перед покупателем. Следовательно, курсовая разница может образоваться даже в том случае, когда по сделке получена предоплата, но без учета НДС.

Как было отмечено ранее, в налоговом учете суммовые разницы, как и прежде, все же образуются. При этом задолженность по договору, который заключен в иностранной валюте или условных денежных единицах, а оплата предусмотрена в рублях, должна пересчитываться только в момент оплаты (п. 7 ст. 271 и п. 9 ст. 272 НК РФ). В бухгалтерском же учете пересчитывать задолженность и рассчитывать курсовую разницу в аналогичной ситуации следует каждый месяц. Такое различие приводит к возникновению либо отложенных налоговых активов, либо отложенных налоговых обязательств в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

В случаях, когда в момент оплаты курс иностранной валюты или условной денежной единицы оказывается выше курса на дату отгрузки, то, естественно, покупатель перечислит сумму, превышающую его задолженность на дату отгрузки. При этом на разницу между этими суммами (следует обратить внимание на то, что суммовая разница в налоговом учете осталась) следует исчислить НДС. Подобная необходимость следует из подп. 2 п. 1 ст. 162 РФ, согласно которому налоговая база по НДС увеличивается гуммы, полученные при расчетах за реализованные товары (работы и услуги).

*Учет курсовых разниц при покупке товаров (работ, услуг).* С 2007 г. покупатель и продавец обязаны ежемесячно пересчитывать свою кредиторскую, а в случае перечисления аванса и дебиторскую задолженности. В том случае если цена в договоре установлена в иностранной валюте или условных денежных единицах, а оплата предусмотрена в рублях, тоже будут возникать отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства,

поскольку в налоговом учете пересчет подобных задолженностей производится только в момент оплаты (п. 7 ст. 271 и п. 9 ст. 272 НК РФ).

При этом следует учитывать, что в случае изменения курса иностранной валюты или условных денежных единиц в момент оплаты товара, работы или услуги НДС, принятый к вычету, пересчету не подлежит. Дело в том, что к вычету принимается именно та сумма НДС, которая исчислена по курсу иностранной валюты (условных денежных единиц) на дату оприходования товара (принятия работы или услуги). Согласно ст. 172 НК РФ вычет НДС производится при наличии счета-фактуры поставщика, а также принятия к учету товаров (работ, услуг), предназначенных для использования в деятельности, облагаемой данным налогом. Здесь необходимо обратить внимание на тот факт, что иностранный поставщик не выписывает счет-фактуру по российскому образцу. Поэтому рекомендуем выписывать данный документ самим российским организациям.

Таким образом, факт оплаты право на вычет не затрагивает. Соответственно, это означает, что величина оплаты не влияет на размер вычета. Другими словами, если в момент оплаты курс иностранной валюты или условной денежной единицы возрастет, то сумма НДС, перечисленная продавцу, окажется больше той величины, которая была принята к вычету. А если курс иностранной валюты или условной денежной единицы снизится, то продавец на сумму НДС меньше той, которую покупатель принял к вычету.

### **3. Бухгалтерский учет операций на счетах резидентов в иностранной валюте**

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, для обобщения информации

- наличии и движении денежных средств в иностранных валютах ни валютных счетах организации, открытых в кредитных территориях Российской Федерации и за ее пределами, Предназначен счет 52 «Валютные счета». По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание денежных средств с валютных счетов организации.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

К счету 52 «Валютные счета» рекомендуется открывать два субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»; 52-2 «Валютные счета за рубежом».

Для учета денежных средств внутри страны следует добавить еще один субсчет - 52-3 «Транзитный валютный счет».

На транзитный валютный счет в уполномоченный банк зачисляется вся экспортная выручка. На основании паспорта сделки по нему осуществляется валютный контроль при проведении валютных операций между резидентами и нерезидентами. В течение 7 дней уполномоченный банк перечисляет с него всю валютную выручку на текущие валютные счета резидента.

Полученную по экспортному контракту валюту зачисляют транзитный валютный счет.

При этом делают проводку:

Дт 52-1-2 Кт 62 (76) - поступила валютная выручка на транзитный валютный счет.

Транзитный валютный счет не подлежит регистрации в налоговой инспекции. Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету в иностранной валюте.

Кроме того, в целях управленческого учета и контроля за движением валютных денежных средств целесообразно предусмотреть наличие следующих субсчетов к счету 57 «Переводы в пути», открыв в его развитие субсчета:

57-1 «Валютные средства, перечисленные для продажи» — для учета валюты, перечисленной (снятой) для продажи;

57-2 «Депонированная банком валюта для продажи» — для учета валюты, не использованной по назначению в установленный срок и депонированной уполномоченным банком;

57-3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» — для учета рублевых средств, которые перечислены для покупки, до дня покупки валюты;

57-4 «Валютные средства, приобретенные банком, но еще не зачисленные на валютные счета»;

57-5 «Средства, полученные от продажи валюты, но еще не зачисленные на расчетные счета».

Определив субсчета, которые позволяют в полном объеме учесть движение валютных средств, остановимся на бухгалтерских проводках, отражающих движение валютных средств. На субсчете 52-3 «Транзитный валютный счет»: Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» — зачисление сумм, поступивших от иностранных покупателей в погашение задолженности за реализованную им продукцию, работы услуги (при учете реализации методом начисления);

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 90-1 «Выручка» — зачисление экспортной валютной выручки (при учете реализации кассовым методом);

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 62-3 «Расчеты по авансам, полученным в валюте» — зачисление валютных авансов от иностранных покупателей и заказчиков;

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — зачисление кредитов и займов от иностранных банков и партнеров;

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — поступление дивидендов и процентов от участия в иностранных предприятиях либо по иностранным ценным бумагам;

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 91-3 «Курсовые разницы» — положительные курсовые разницы по транзитному счету

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — поступление валютных средств от разных дебиторов и кредиторов;

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 75-1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» — погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал;

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» — поступление выручки за проданные иностранным инвесторам ценные бумаги или прочие активы;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 52-3 «Транзитный валютный счет» — перечисление экспортной выручки комитентам до ее продажи;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 52-3 Транзитный валютный счет» — перечисление задолженности иностранным перевозчикам до продажи валюты;

Дт 57-1 «Валютные средства, перечисленные для продажи» Кт 52-3 «Транзитный валютный счет» — перечисление валютных средств для продажи;

Дт 52-1 «Валютные счета внутри страны» Кт 52-3 «Транзитный валютный счет» — зачисление на валютный счет оставшейся после продажи части валютных средств»;

Дт 91-3 «Курсовые разницы» Кт 52-3 «Транзитный валютный счет» — списаны отрицательные курсовые разницы.

Покупка иностранной валюты. Начать следует с того, что купля-продажа иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков) в РФ производится только через уполномоченные банки (ст. 11 Закона о валютном регулировании). Для покупки валюты согласно Инструкции нужно представить не поручение на покупку валюты, как ранее, а

расчетный документ. В нем указывается после обязательных реквизитов (при их наличии) перед текстовой частью в поле «Назначение платежа» следующая информация:

- код вида валютной операции в соответствии с Приложением 2 к Инструкции;
- номер ПС (в случае осуществления валютной операции, по которой предусмотрено оформление ПС).

Порядок указания в расчетном документе такой информации отдельно прописан в Инструкции, при этом не установлено в соответствии с Инструкцией, то данная информация в расчетный документ не включается.

В целях раздельного учета и определения финансового результата от купли-продажи валюты рекомендуется к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открывать субсчета третьего порядка: 91-1/1 «Доходы от купли-продажи валюты»; 91-2/1 «Расходы от купли-продажи валюты»; 91-9/1 «Прибыль (убыток) от продажи валюты»; Причем разделять операции (как следствие — выделять отдельные субсчета по продаже валюты) теперь не обязательно, так как убытки, связанные с продажей валюты, принимаются в расчет налогооблагаемой прибыли.

По дебету субсчета 91-2/1 записывается стоимость проданной иностранной валюты по курсу ЦБР на день продажи, по дебету субсчета 91-2/2 — комиссионное вознаграждение банку за операции, связанные с продажей валюты. По кредиту субсчета 91-1/1 записывают сумму в рублях, полученную за проданную валюту.

После каждой операции следует определить ее результат, который записывается на субсчете 91-9 к соответствующему счету. Это обеспечит формирование специализированного отчета о движении средств в иностранной валюте.

Помимо покупки валюты для осуществления безналичных расчетов компания вправе поручить банку ее приобрести для выдачи сотруднику, направляемому в командировку. Компания также вправе снабдить валютой специалиста, чья работа осуществляется в пути или имеет разъездной характер (п. 14 ч. 1 ст. 9 Закона о валютном регулировании). Компании в этих случаях достаточно представить в банк расчетный документ и справку о валютных операциях. Каких-либо ограничений по выдаче наличной иностранной валюты со счета и зачислению ее на счет действующим валютным законодательством не установлено. Однако если сумма выданного в валюте аванса превысит 3000 долл. США, то командированному лицу следует задекларировать вывозимые из РФ валютные ценности таможенному органу. Однако больше 10000 долл. США вывезти сотруднику не удастся в соответствии со ст.15 Закона о валютном регулировании.

Для того чтобы меньше ограничивать сотрудника в расходах, компания может большинство расходов командированного лица оплатить в безналичном порядке, тем самым освобождая его от обязанности декларировать вывозимые валютные ценности, превышающие по стоимости установленный предел.

*Продажа иностранной валюты.* В настоящий момент в Инструкции описаны правила обязательной продажи валютной выручки. Но это не лишает компаний и кредитные организации права руководствоваться этим же документом в случае добровольной продажи валюты. Он обязывает банк открывать транзитные счета для зачисления выручки в иностранной валюте, а затем по распоряжению организации либо продавать ее на внутреннем валютном рынке, либо зачислять на текущий валютный счет.

Организация не обязана информировать налоговые органы об открытии транзитных счетов. На это указано в письме Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 03-02-07/1- 250. Компания как налогоплательщик должна сообщить в налоговый орган только об открытии текущего валютного счета.

При поступлении валютной выручки на счет оператора предоставляется перечень документов, который включает справку о валютных операциях, однако в договоре об обслуживании банковского счета может быть предусмотрено, что такую справку банк заполняет самостоятельно. Кроме того, для продажи иностранной пни юты не позднее недели с даты

поступления выручки в банк в Пеле документов, являющихся основанием для проведения валютной операции, представляются:

- контракт с иностранным партнером;
- ПС (если сумма договора превышает 5 000 долл.) и счета на оплату.

Иные подтверждающие документы могут быть представлены по требованию уполномоченного банка только из числа поименованных в ст. 23 Закона о валютном регулировании, которые относятся данной валютной операции. Наряду с изменениями в валютном законодательстве в 2007 г. обновлены нормативные акты по бухгалтерскому учету, регулирующие вопросы отражения в учете валютных операций.

При продаже товаров (работ, услуг) на экспорт фирма обязана обеспечить получение иностранной валюты на свой банковский счет в соответствии с условиями контрактов. Всю сумму валютной выручки, полученную организацией, банк зачислит на транзитный валютный счет и направит организации соответствующее уведомление. Фирма может продать поступившую валюту в добровольном порядке в любые удобные сроки. Типового бланка распоряжения на добровольную продажу валюты нет. Поэтому форму такого бланка каждый банк разрабатывает самостоятельно. Распоряжение на добровольную продажу фирма подает в банк каждый раз, когда желает продать валюту. Денежные средства (рубли), полученные от продажи валюты, банк зачисляет на расчетный счет организации. Финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи валюты отражается в конце месяца.

#### **4. Учет кассовых операций и расчетов с подотчетными лицами по загранкомандировкам**

Наиболее распространенным источником поступления валютных средств в кассу предприятия является снятие наличной иностранной валюты с текущего счета в уполномоченном банке. Отметим, что наличную иностранную, валюту можно использовать только для оплаты командировочных расходов сотрудников (ст. 9 Закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ).

Прием валюты кассами предприятий и ее выдача из касс производится так же, как и по рублевым суммам. Таким образом, отсутствие записей о принятой в кассу иностранной валюте в единой кассовой книге может быть расценено как неоприходование (или неполное оприходование) в кассу денежной наличности. В свою очередь, это может привести к наложению на предприятие штрафных санкций. Кассир обязан вести аналитический учет по каждому виду иностранной валюты, находящейся в кассе. Учет валютных операций и валютных ценностей ведется в той же системе счетов, что и учет рублевых операций и ценностей. При этом расчеты в иностранной валюте лучше учитывать обособленно, на специально открываемых субсчетах. Помимо обычных составляющих учетные записи на этих субсчетах должны также включать валютный курс, который используется для расчета рублевого эквивалента операций, отражаемых данными записями.

Отметим, что рубли — не единственная денежная единица, используемая в системе бухгалтерского учета. Параллельно с записями в рублях денежные средства на валютных счетах операции в иностранной валюте должны отражаться в валюте расчетов и платежей по ее номиналу. Для этого можно использовать различные способы организации записей: вторые комплекты учетных регистров, запись данных дробью, включение в формы документов дополнительных показателей и т.п.

За тот период, пока иностранная валюта находится в кассе предприятия, курс валют, установленный Банком России, может измениться. В этом случае возникают курсовые разницы. Если записи в кассовой книге по приходу и расходу одной и той же суммы в иностранной валюте будут произведены по разным курсам, то очевидно, что рублевый остаток по кассовой книге не будет соответствовать реальному остатку денежных средств в кассе. Именно по этой

причине в кассовой книге желательно делать дополнительные записи, отражающие курсовые разницы.

Для того чтобы избежать лишних записей, которые возникают при переоценке валюты, можно порекомендовать предприятиям следующий прием: выдавать наличную валюту из кассы подотчетным лицам в день поступления денежных средств из банка, а также сдавать в банк наличную валюту в день ее возврата подотчетными лицами.

Следует обратить внимание, что согласно ст. 15.1. Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях штраф за нарушение порядка ведения кассовых операций для организации составляет от 40000 до 50000 руб., для должностных лиц — от 4000 до 5000 руб.

Учет загранкомандировок. Сегодня в мире идут процессы экономической интеграции, между странами развиваются глубокие и устойчивые взаимосвязи. Поэтому широко распространена практика заключения хозяйственных договоров с иностранными партнерами, в рамках которых возникает необходимость выезда российских граждан в зарубежные командировки.

Поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы именуется служебной командировкой (ст. 166 ТК РФ). В такую командировку может быть направлено только лицо, состоящее в трудовых отношениях с работодателем. Таким образом, поездка за пределы территории России лица, которое связано с организацией трудовыми отношениями в рамках фажданско-правового договора, не будет считаться служебной командировкой, даже если эта поездка необходима для выполнения обязательств по этому договору. На время служебной командировки за работником сохраняются место работы и средний заработок.

Документальное оформление загранкомандировок. Унифицированные формы документов, которыми оформляется командировка, утверждены приказом Госкомстата России от 5.01.2004 г. № 1. Основанием для направления работника в командировку является служебное задание (форма № Т-10а), подписанное руководителем структурного подразделения. В задании указываются профессия (должность) работника, место назначения, дата начала и окончания командировки, ее цель. На основании служебного задания руководитель организации издает приказ о направлении работника (работников) в служебную командировку по форме № Т-9 или № Т-9а. Работника следует ознакомить с этим приказом под роспись.

Командировочное удостоверение (форма № Т-10) для загранкомандировки выписывать не нужно, за исключением случаев, когда сотрудник направляется в государства — участники СНГ, с которыми заключены межправительственные соглашения, предусматривающие, что в документах для въезда и выезда пограничными органами не проставляются отметки о пересечении государственной границы (п. 3 постановления Правительства РФ от 26.12.2005 г. № 812). Формально данный порядок предусмотрен только для сотрудников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета. В то же время специалисты Минфина России неоднократно высказывались в пользу того, что оформлять командировочное удостоверение не нужно. По их мнению, составлять параллельно два документа по одному факту хозяйственной деятельности (приказ и удостоверение) нецелесообразно (см. письма Минфина России от 24.10. 2006 г. № 03-03-04/2/226; от 17.05.2006 г. № 03-03-04/1/469, от 06.12.2002 г. № 16-00-16/158).

В настоящее время порядок определения времени фактического нахождения в зарубежной командировке работника организации, не финансируемой за счет бюджетных средств, нормативными актами не определен. Поэтому дата пересечения границы определяется по отметкам в загранпаспорте работника (см. письмо Минфина России от 17.05.2006 г. № 03-0304/1/469). Если же сотрудник посещал страны с безвизовым режимом пересечения границы, то дата пересечения границы определяется на основании проездных документов (авиа- и железнодорожных билетов). В этом случае днем пересечения границы при выезде из России

считается день отъезда работника из пункта отправления, а днем выезда — день отъезда из пункта командировки (письмо Минфина России от 14.12.2004 г. № 03-05-01-04/105). Такой способ определения даты пересечения границы можно использовать при перемещении из одной страны Евросоюза в другую.

Выдача денежных средств под отчет. Начиная с 2006 г. разрешается выдавать сотрудникам авансы, а также компенсировать командировочные расходы в иностранной валюте. Соответствующие изменения были внесены в ст. 9 Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон № 173-ФЗ) Федеральным законом от 18.07.2005 г. №90-ФЗ.

По возвращении из командировки работник должен в течение трех дней представить авансовый отчет с приложенными к нему подтверждающими документами, а также отчет о выполнении служебного задания (форма № Т-10а). Приложенные к авансовому отчету подтверждающими документами должны иметь построчный перевод на русский язык в соответствии с п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 г. №34н.

В соответствии со ст. 15 Закона № 173-ФЗ командированный работник имеет право единовременно вывезти из страны наличную иностранную валюту в сумме, равной в эквиваленте 10000 долл. или не превышающей данной суммы. При этом не требуется представление в таможенный орган документов, подтверждающих, что вывозимая наличная иностранная валюта была ранее ввезена, переслана или переведена в Российскую Федерацию либо приобретена в Российской Федерации.

Валюта и форма (наличная или безналичная) расчетов с командируемым лицом, связанные с погашением перерасхода по авансу в наличной иностранной валюте на командировочные расходы, определяются по договоренности между организацией и командируемым лицом. Организация может оплатить командировочные расходы не только путем выдачи наличной иностранной валюты, но и сделав ее перевод за пределы Российской Федерации. Перевод средств в иностранной валюте за пределы Российской Федерации в пользу командированного лица для оплаты командировочных расходов осуществляется по поручению организации:

- на счет командируемого лица в банке-нерезиденте;
- на счет третьего лица в банке-нерезиденте в пользу командируемого;
- путем перевода до востребования в банк-нерезидент на имя командируемого лица.

Согласно ст. 12 Закона № 173-ФЗ резиденты имеют право открывать без

ограничений счета в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы (отмыванием денег (ФАТФ)). Согласно ч. 2 ст. 12 Закона № 173-ФЗ резиденты обязаны уведомлять налоговую инспекцию по месту учета об открытии (закрытии) счетов (вкладов) в указанных выше зарубежных банках. Сделать это нужно не позднее месяца со дня включения (расторжения) договора об открытии счета (вклада) с зарубежным банком по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять контроль и надзор в области налогов и сборов.

С 1 января 2007 г. ч. 2 ст. 12 действует в отношении всех счетов, открываемых резидентами в банках за пределами территории Российской Федерации (ч. 3 ст. 26 данного Закона). При этом российские организации (резиденты) должны представлять налоговым органам по месту учета отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации с подтверждающими банковскими документами.

Выдача работнику аванса в иностранной валюте на командировку при помощи банковской карты. Организации могут осуществлять с использованием банковских карт

следующие операции, связанные с выдачей аванса в иностранной валюте для загранкомандировок:

а) безналичную оплату расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в иностранные государства, в иностранной валюте;

б) получение наличных денежных средств в иностранной валюте за пределами России для оплаты расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в иностранные государства.

При этом средства, списанные со счета организации в результате совершения вышеуказанных операций, считаются выданными организацией под отчет держателю банковской карты. При совершении валютных операций с использованием корпоративных карт организация обязана в течение одного месяца с даты совершения операции предоставить в уполномоченный банк обоснование совершения указанных операций, в том числе отчет о расходах с приложением расчетных и иных документов по каждой операции.

Выдача работнику аванса в иностранной валюте на командировку дорожным чеком. Дорожный чек — платежный документ в иностранной валюте, который представляет собой распоряжение одного банка другому выплатить обозначенную в чеке сумму денег его владельцу по образцу его подписи. В большинстве стран дорожные чеки принимаются в качестве средства платежа в гостиницах, магазинах, ресторанах. Сдача на них выдается наличными. Чек является инструментом платежа, и этим объясняется относительно короткий срок его действия. Традиционно в банковской практике устанавливается 10-дневный срок для предъявления чека к оплате. Дорожные чеки выдаются обычно в виде чековой книжки с числом чеков от трех до десяти штук — в зависимости от номиналов чеков и эмитента.

На дорожные чеки не распространяются установленные Законом № 173-ФЗ ограничения на вывоз наличной иностранной валюты. Командированный работник обязан продекларировать таможенному органу вывозимые дорожные чеки путем подачи письменной таможенной декларации.

Компенсация расходов на командировку. Возмещению подлежат:

- расходы на проезд;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов определяются в локальных нормативных актах.

В связи с тем, что с 1 января 2006 г. в отдельные нормативные акты, касающиеся загранкомандировок, были внесены изменения, при их оформлении может возникнуть ряд вопросов. В силу положений ст. 167 НК РФ работодатель обязан компенсировать работнику связанные со служебной поездкой расходы на проезд до места назначения и обратно, провоз багажа, наем жилого помещения, а также иные расходы, которые произведены работником с разрешения работодателя или с его ведома, и выплатить суточные. Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются по соглашению сторон трудового договора, коллективным договором или локальным нормативным актом организации (ст. 168 ТК РФ).

Перед отъездом командированному работнику выдается денежный аванс в рублях или в валюте согласно утвержденной смете расходов. Расходы на проезд к месту командировки и обратно оплачиваются согласно проездным документам по фактическим расходам, даже если сотрудник организации, например, летит за границу бизнес-классом или едет в вагоне СВ. Если расходы на проезд не подтверждены документально, с суммы компенсации этих расходов организация должна удержать налог на доходы физических лиц. Кроме того, их нельзя учесть при расчете налога на прибыль.

Иностранными авиакомпаниями авиабилет нередко оформляется в бездокументарной форме. В этом случае в качестве подтверждающего документа можно использовать распечатку электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе и посадочный талон (письмо Минфина России от 8.09.2006 г. №03-03-04/1/660).

Расходы по найму жилого помещения оплачиваются работнику и полном размере согласно подтверждающим документам и полностью учитываются при расчете налога на прибыль. Если работник не смог по каким-либо причинам подтвердить документально свои расходы на жилье, то они возмещаются ему по нормативам, предусмотренным для работников бюджетной сферы, установленным приказом Минфина России от 2.08.2004 г.

№ 64н.

За каждый день командировки работнику выплачиваются суточные в том размере, который установлен в коллективном договоре или в ином локальном нормативном документе организации. В то же время размер суточных не может быть меньше предусмотренной суммы для работников организаций, финансируемых из бюджета. Компенсационные выплаты по командировочным расходам на территории России осуществляются по нормам, установленным постановлением Правительства РФ от 2.10.2002 г. № 729 для работников организаций, финансируемых из бюджета:

- оплата найма жилого помещения - по фактическим затратам, подтвержденным соответствующими документами, но не более 550 руб. в сутки, а при отсутствии документов - 12 руб. в сутки;
- суточные — 100 руб. за каждый день нахождения в командировке.

При этом Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" установлено, что не будут облагаться налогом на доходы физических лиц суточные, выплачиваемые с 1 января 2008 г., в размере не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в загранкомандировке.

### **1.3 Лекция 3 (1 час)**

**Тема: Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях**

#### **1.3.1 Вопросы лекции:**

1. Юридические основания совместной деятельности. Вклады
- 1.2. Юридические основания совместной деятельности. Вклады о переходе собственности при внесении вклада в ПТ
2. Бухгалтерский учет совместной деятельности
- 2.1. Организация бухгалтерского учета
- 2.2. Учет внесения вкладов по договору простого товарищества
- 2.3. Бухгалтерский учет операций по внесению вкладов на счете 58-4
- 2.4. Учет расходных операций по договору ПТ

#### **1.3.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Юридические основания совместной деятельности. Вклады**

Особенности договора о совместной деятельности (договора простого товарищества) регламентированы гл.55 ГК РФ. Так, согласно ст. 1041 ГК, по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются:

- соединить свои вклады
- совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Сторонами договора простого товарищества (далее - ПТ), заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.

При этом (ст.1042 ГК) вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи. Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами.

Следует отметить три важных вывода из приведенных формулировок.

**Во-первых**, вкладом в ПТ помимо имущества признаются такие неидентифицируемые с точки зрения бухгалтерского учета объекты как знания, репутация, навыки, связи. Ст. 150 ГК деловая репутация отнесена к личным неимущественным правам. По нашему мнению, профессиональные знания и умения, деловые связи также могут классифицироваться как неимущественные права. Личные неимущественные права неотчуждаемы и непередаваемы, следовательно они **не могут быть включены в состав общего имущества** по договору ПТ. Однако они могут использоваться в интересах всех товарищем и поэтому признаются вкладом товарища.

Мы считаем, что организации не могут обладать знаниями, навыками и связями, следовательно, товарищем, вносящим подобные вклады, может выступать только физическое лицо. При этом, если договор ПТ заключается для осуществления предпринимательской деятельности, физическое лицо обязано быть зарегистрировано как индивидуальный предприниматель.

Подобный вывод может быть сделан и в отношении такого вклада как деловая репутация. Согласно **письма ДНП Минфина РФ от 24.07.2000 № 04-02-04/1**, если в балансе организации не отражена ее "деловая репутация", то отсутствуют основания для принятия данного актива к учету при осуществлении совместной деятельности.

Иная точка зрения была высказана в **письме УМНС по г. Москве от 09.03.2000 № 03-12/9283:**

В случае, когда вкладом участника признаются объекты, не являющиеся имуществом или иным объектом гражданских прав, не имеющие стоимостного выражения и в связи с этим не числящиеся на балансе предприятия (например: знания, умения, деловые связи), то в результате передачи такого "вклада" **такая операция не может быть отражена в балансе участника, его передающего**. Вместе с тем данный вклад может быть оценен и обозначен в договоре простого товарищества по определенной номинальной стоимости для установления доли участника.

Отметим также **постановление ФАС СКО от 16.03.01 № Ф08-0356/2001:**

Согласно заключенного договора, вкладом товарищей в совместную деятельность является трудовое участие, профессиональные и иные знания. Вклады считаются равными и не подлежат в денежной оценке в связи с тем, что ст.1042 ГК РФ по своему содержанию свидетельствует об определимости этого условия договора и необязательности его отражения в договоре, так как денежная оценка таких вкладов носит условный (учетный) характер, влияющий на размер доли участника в праве на общее имущество и не служит гарантией удовлетворения интересов кредиторов по общим обязательствам.

В данном случае, у суда не вызвало возражений относительно возможности такого вклада в ПТ как "трудовое участие".

**Во-вторых**, из приведенных формулировок следует, что в договоре не обязательно указывать денежную оценку вкладов. В этом случае вклады товарищей признаются равными. В то же время, ГК РФ не ограничивает права товарищей по взаимному соглашению отразить в договоре любую денежную оценку каждого вклада.

**И, в-третьих**, законодательством не установлен порядок внесения вкладов. Некоторые вклады, например, имущество (имущественные права), могут быть внесены единовременно, другие – в процессе совместной деятельности. По нашему мнению, такие вклады как навыки и умения, деловые связи вносятся в процессе совместной деятельности и могут быть оценены только по истечении некоторого периода времени.

## **1.2. О переходе собственности при внесении вклада в ПТ**

Согласно ст.1043 ГК, внесенное товарищами **имущество**, которым они обладали на праве собственности, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности плоды и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества либо не вытекает из существа обязательства. Внесенное товарищами имущество, которым они обладали по основаниям, отличным от права собственности, используется в интересах всех товарищей и составляет наряду с имуществом, находящимся в их общей собственности, общее имущество товарищей.

В соответствии со ст.244 ГК, имущество может находиться в общей собственности

- с определением доли каждого из собственников в праве собственности (**долевая собственность**) или
- без определения таких долей (**совместная собственность**).

Разница между долевой и совместной собственностью заключается в том, что при долевой собственности доли определены изначально. При совместной собственности выделу доли предшествует определение доли (ст.254 ГК).

В ст. 1043 ГК РФ однозначно определено, что внесенное имущество, которым товарищи владели на праве собственности, становится именно общей долевой собственностью. По правилам п.2 ст.245 ГК соглашением всех участников долевой собственности может быть установлен порядок определения и изменения их долей в зависимости от вклада каждого из них в образование и приращение общего имущества. Если же доли участников долевой собственности не могут быть определены на основании закона и не установлены соглашением всех ее участников, доли считаются равными.

Каждому участнику долевой собственности принадлежит доля в праве на общее имущество. Поэтому внесение имущественного вклада по договору ПТ эквивалентно его отчуждению (за исключением причитающейся участнику доли) со стороны вкладчика-собственника. Права каждого собственника распространяются на все имущество в целом, если объектов несколько - то на каждый объект. При этом доля в договоре ПТ представляет собой не имущественное право требования, а вещное право долевой собственности на внесенное товарищами имущество (п.2 ст.48, п.1 ст.1043 ГК РФ).

**Пример 1.** Один товарищ вносит в ПТ нежилое помещение, другой – собственные связи и навыки. Вклады признаются равными. Очевидно, что такой вклад как связи и навыки будет использоваться для общих целей и составляет общее имущество товарищей, однако не может стать объектом долевой собственности участников ПТ. При этом второй участник автоматически получает в собственность 50% нежилого помещения и вправе требовать выдела своей доли в натуре при прекращении договора, если иное не установлено договором. В этом случае внесение вклада в ПТ связано с переходом права собственности на половину нежилого помещения. Момент перехода права собственности определяется по дате государственной регистрации такого договора (п.2 ст.223 ГК). Поэтому при передаче в качестве вклада по договору о совместной деятельности необходимо зарегистрировать договор ПТ и получить новое свидетельство о праве собственности, в котором будут указаны все участники совместной деятельности;

С другой стороны, согласно п.2 ст.1050 ГК, товарищ, внесший в общую собственность индивидуально определенную вещь, вправе при прекращении договора ПТ требовать в судебном порядке возврата ему этой вещи при условии соблюдения интересов остальных товарищей и кредиторов. При этом второму товарищу, внесшему вклад в виде связей и навыков, с его согласия может быть выплачена компенсация (ст.252 ГК).

Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело (ст.1042 ГК РФ). Чтобы избежать потери права собственности на вносимое имущество, товарищ может передать в ПТ право пользования этим имуществом. Согласно п.2 ст.209 ГК, собственник вправе по своему усмотрению передавать другим лицам, **оставаясь собственником**, права владения, пользования и распоряжения имуществом и обременять его другими способами. В этом случае внесение вклада по договору ПТ аналогично сдаче имущества в аренду или передаче его в доверительное управление..

### **1.3. Ведение товарищами общих дел ПТ**

Очень важный аспект – порядок ведения товарищами деятельности по договору ПТ. Простое товарищество не является юридическим лицом, не имеет права на фирменное наименование, поэтому в отношениях с третьими лицами товарищи действуют под своими именами, или через уполномоченных.

Ст.1044 ГК предусматривает три возможных способа ведения общих дел:

1. При ведении общих дел каждый товарищ действует от имени всех товарищей. В этом случае полномочие товарища совершать сделки от имени всех товарищей удостоверяется доверенностью, выданной ему остальными товарищами, или договором простого товарищества, совершенным в письменной форме.

2. Ведение общих дел осуществляется отдельным участником (участниками), действующим от своего имени, но в интересах всех товарищей. Право товарища действовать от своего имени в интересах всех товарищей также удостоверяется либо доверенностью, либо договором и прямо связано с **негласным товариществом** (ст.1054 ГК). Негласным товариществом называется ПТ, договором которого предусмотрено, что его существование не раскрывается для третьих лиц.

И в первом и во втором случаях права товарища, ведущего общие дела, может быть ограничено другими товарищами.

3. Ведение общих дел осуществляется совместно всеми участниками договора простого товарищества. При совместном ведении дел для совершения каждой сделки требуется согласие всех товарищей.

## **2. Бухгалтерский учет совместной деятельности**

### **2.1. Организация бухгалтерского учета**

Согласно п.2 ст.1043 ГК, ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей **может** быть поручено ими одному из участничающих в договоре ПТ юридических лиц. Ведение учета в общем случае никак не связано с ведением общих дел.

Обязанность ведения организациями бухгалтерского учета установлена ст.4 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее – закон № 129-ФЗ). Согласно ст.1 закона № 129-ФЗ, бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

**Письмо ДНП Минфина РФ от 12.11.99 № 04-01-10**

Лицо, ведущее общие дела, операции, связанные с осуществлением договора простого товарищества, в соответствии с договором простого товарищества, обязано обеспечивать обособленный бухгалтерский учет операций по каждому договору простого товарищества и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. Кроме того, для расчетов по данной деятельности открывается отдельный банковский счет.

Соблюдение внутреннего раздельного учета совместной деятельности должно обязательно выполняться, так как ст.45 НК РФ установлено исполнение обязанности по уплате налога как организациями, так и физическими лицами.

Совместная деятельность по договору ПТ можно рассматривать как один из видов деятельности. Передача (внесение) имущества как вклада по договору ПТ не освобождает организации от обязанности вести учет операций с этим имуществом, а также других операций, осуществляемых в рамках совместной деятельности. При этом по договоренности товарищей, ведение учета в полном объеме может быть поручено одному из товарищ, поскольку это рационально с точки зрения организации учета. В этом случае имущество, внесенное участниками договора простого товарищества, учитывается на отдельном балансе у того ее товарища, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел для участников договора. Данные отдельного баланса в баланс организации-товарища, ведущего общие дела, не включаются (п.3 Указаний по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, утв. приказом Минфина РФ от 24.12.98 № 68н). Показатели отдельного баланса являются основой для взаиморасчетов товарищей.

**Обязанность ведения учета при совместной деятельности является следствием общей обязанности ведения бухгалтерского учета, установленной только для организаций.** Согласно п.2 ст.4 закона № 129-ФЗ, индивидуальные предприниматели (ИП, ПБОЮЛ) ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством РФ. Следовательно, для ПБОЮЛ не установлена обязанность ведения бухгалтерского учета при совместной деятельности. Аналогичный вывод полностью справедлив и в отношении организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения.

**Письмо УМНС по г. Москве от 07.08.02 № 27-08н/36268 "О порядке ведения Книги учета при осуществлении совместной деятельности"**

Каждый предприниматель - участник договора ПТ обязан самостоятельно вести Книгу учета, отражая в ней полученные лично им доходы и произведенные расходы. При этом учет доходов и расходов ведется в одной Книге учета, как по совместной, так и по индивидуальной деятельности (деятельности, не связанной с выполнением работ по договору простого товарищества). Учет доходов и расходов в Книге учета ведется раздельно таким образом, чтобы по окончании года можно было четко разграничить - какие доходы и произведенные расходы относятся к совместной деятельности, а какие к самостоятельной.

Организации и ПБОЮЛ, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, и в отношении операций по договору ПТ ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном гл.26.2 НК РФ, а также бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов (п.3 ст.4 Федерального закона № 129-ФЗ). Сделанный вывод подтверждается, например, письмом МНС РФ от 06.10.03 № 22-2-16/8195-ак185.

**Письмо МНС РФ от 06.10.03 № 22-2-16/8195-ак185 "О порядке применения упрощенной системы налогообложения"**

Принимая во внимание то обстоятельство, что при объединении индивидуальных предпринимателей и (или) организаций в простое товарищество не образуется самостоятельный субъект предпринимательской деятельности (юридическое лицо), нормы ст. 4 Федерального закона от 29.11.96 № 129-ФЗ на общие результаты деятельности хозяйствующих субъектов, объединившихся в простое товарищество, не распространяются.

В этой связи ведение учета общего имущества, обязательств и хозяйственных операций простого товарищества (вне зависимости от категорий лиц, объединившихся в простое

товарищество и применяемых каждым товарищем систем налогообложения) должно осуществляться в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения.

Так, на сегодняшний день при объединении в простое товарищество организаций (организаций и индивидуальных предпринимателей) учет общего имущества, обязательств и хозяйственных операций простого товарищества должен вестись в порядке, предусмотренном указаниями по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных осуществлением договора простого товарищества, утвержденными приказом Минфина России от 24.12.98 № 68н (в редакции приказа Минфина России от 28.11.2001 № 97н).

Любопытно, что УМНС по г. Москве, со ссылкой на письмо МНС, делает вывод, противоположный выводу письма № 22-2-16/8195-ак185. Относительно выводов письма МНС № 22-2-16/8195-ак185 следует заметить, что утвержденные приказом Минфина № 68н указания, являются указаниями по отражению операций в бухгалтерском учете. Следовательно, если организация, применяющая упрощенную систему освобождена от обязанности ведения бухгалтерского учета, то заключение этой организацией любых, предусмотренных гражданским законодательством договоров, не может иметь следствием возложение на такую организацию обязанности ведения учета. На организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения никакие указания по ведению бухгалтерского учета (за исключением учета основных средств и нематериальных активов) не могут быть распространены.

Бухгалтерскую отчетность участники договора ПТ представляют в общеустановленном порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору ПТ (п.7 Указаний, утвержденных приказом № 68н).

## **2.2. Учет внесения вкладов по договору простого товарищества**

Согласно Инструкции к плану счетов, наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества учитывается внесшим вклад товарищем на субсчете 58-4 "Вклады по договору простого товарищества". Предоставление денежного вклада отражается по дебету сч. 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со сч. 51 "Расчетные счета", предоставление иного имущества – в корреспонденции с другими счетами по учету имущества.

В соответствии с п.3 ПБУ 19/02 утвержденного Приказом Минфина РФ от

10.12.02 № 126н, вклады организации-товарища по договору простого товарищества следует учитывать в составе финансовых вложений. При этом в п.2 ПБУ 19 перечислены три условия, единовременное выполнение которых необходимо для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений:

- наличие документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, либо прироста их стоимости и т.п.

Применительно к вкладам в ПТ эти условия выполняются. Документом, подтверждающим существование права на получение денежных средств (других активов) являются договор между товарищами. Подтверждением внесения имущественного вклада для организации-товарища является авизо об оприходовании имущества товарищем, ведущим общие дела, или первичный учетный документ о получении имущества (копия накладной, квитанция к приходному ордеру и т.п.). При этом согласно ст.1048 ГК РФ, прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого

товарищества или иным соглашением товарищей. Соглашение об устраниении кого-либо из товарищей от участия в прибыли ничтожно.

Переход к организации-товарищу финансовых рисков подтверждается положениями ст.1046-1047 ГК, в соответствии с которыми порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется их соглашением. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело. Соглашение, полностью освобождающее кого-либо из товарищей от участия в покрытии общих расходов или убытков, ничтожно. При этом если договор простого товарищества связан с осуществлением его участниками предпринимательской деятельности, товарищи отвечают солидарно по всем общим обязательствам независимо от оснований их возникновения.

Способность совместной предпринимательской деятельности приносить экономические выгоды в доказательствах не нуждается.

Следует отметить, что учет любого имущества, переданного как вклад в совместную деятельность, на счете 58-4 в некоторых случаях снижает достоверность отчетности. Согласно Инструкции к Плану счетов, аналитический учет финансовых вложений должен обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. Предположим, что как вклад по договору на срок менее года вносится объект внеоборотных активов. Неясно, как классифицировать подобные финансовые вложения – по сроку договора или в соответствии с характеристиками вносимого актива. Обычно рекомендуемая классификация по сроку договора (п.4 Указаний Минфина, утв. приказом № 68н, - в этом случае финансовые вложения будут отнесены к краткосрочным) приводит к искажению структуры баланса передающего предприятия и фиктивному увеличению его ликвидности.

### **2.3. Бухгалтерский учет операций по внесению вкладов на счете 58-4**

Д 58-4 – К 51(50) - внесен вклад в совместную деятельность денежными средствами;

Д 58-4 – К 08, 10, 41, 43, 58 - внесен вклад в совместную деятельность имуществом (за исключением амортизируемого имущества) по балансовой стоимости.

Согласно п.15 ПБУ 19/02, первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества. Поэтому, если оценка внесенного имущества по договору отличается от балансовой оценки, разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58 "Финансовые вложения", и стоимостью переданного имущества обычно отражается по кредиту (как операционный доход) или дебету (как операционный расход) счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Д 58-4 – К 91-1 – отражено превышение оценки передаваемого имущества по договору над его балансовой стоимостью;

Д 91-2 – К 58-4 – отражено превышение балансовой стоимости передаваемого имущества над его оценкой по договору.

Необходимо отметить, что если для передачи имущества в уставный капитал, например, общества с ограниченной ответственностью, законодательно установлено требование привлечения независимого оценщика при превышении договорной стоимости вклада суммы в 200 МРОТ (п.2 ст.15 Федерального закона от 08.02.98 № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"), то вклады по договору ПТ оцениваются только по соглашению товарищей. Это дает определенные возможности для манипулирования величиной бухгалтерской прибыли организации.

Внесение амортизируемого имущества (например, основных средств), имеет свои особенности. Указаниями, утвержденными приказом № 68н, предписано использовать проводки (с учетом изменений Плана счетов):

Д 58-4 – К 91.1 – отражена договорная стоимость вносимого ОС;

Д 91.2 – К 01 – отражена первоначальная (восстановительная) стоимость вносимого ОС

Д 02 – К 91.1 – списана начисленная по вносимому объекту ОС амортизация. Возможен также следующий вариант записи проводок:

Д 02 – К 01 – определена остаточная стоимость вносимого объекта ОС; Д 58-4 – К 01 – отражено внесение объекта ОС по остаточной стоимости;

Д 58-4 – К 91.1 (Д 91.2 – К 58-4) – отражено превышение (недостаток) оценочной стоимости объекта по договору над балансовой оценкой.

Отдельного обсуждения требует вопрос о восстановлении ранее зачтенного НДС при внесении в качестве вклада не полностью амортизованных основных средств и нематериальных активов. Это будет сделано в разделе, посвященном налогообложению.

## 2.4. Учет расходных операций по договору ПТ

Как уже отмечалось (ст.1041 ГК), по договору ПТ товарищи обязуются не только соединить свои вклады, но и совместно действовать для извлечения прибыли. Очевидно, что такая деятельность заведомо предполагает определенные расходы. Согласно п. 4-8 ПБУ 10/99 "Расходы организации", расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг являются расходами по обычным видам деятельности. При этом расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов (материальные затраты);

- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки МПЗ для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.). Эта составляющая расходов по обычным видам деятельности может включать как материальные затраты, так и затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные начисления и прочие затраты.

Могут возникнуть затруднения с учетом операций по начислению заработной платы, социального налога, страховых взносов и т.п. Простое товарищество не является юридическим лицом, а, следовательно, не является налогоплательщиком. Работники заключают трудовой договор с работодателем-организацией или индивидуальным предпринимателем, следовательно, независимо от того, заняты ли работники в совместной деятельности или нет, договорная ответственность лежит на самом предприятии. Поэтому все подобные расходы целесообразно учитывать во внутреннем учете работодателя на отдельных субсчетах счетов по учету расходов и передавать их через счет расчетов для учета в отдельном балансе совместной деятельности. При этом простое товарищество обязано компенсировать товарищу такие расходы на основании ст.1044 и 1046 ГК для последующего распределения общих доходов и расходов в соответствии с соглашением (договором).

Для отражения расчетов по задолженности в возмещении расходов или части полученной и распределенной прибыли (убытка), в учете товарища используется счет 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам", а в общем балансе товарищества – счет 75-2 "Расчеты по выплате доходов". Остатки по таким взаимным задолженностям отражаются в балансе или в активе по стр.240, или в пассиве по стр.620.

Таким образом, в общем случае, учет совместной деятельности на отдельном балансе связан с передачей товарищами расходов, получением компенсации произведенных и переданных расходов, а затем - по итогам расчетного периода – получением сумм

распределенного в соответствии с договором дохода (прибыли) или убытков от совместной деятельности.

**Письмо УМНС по г. Москве от 28.11.01 № 03-12/54767:**

Расходы по совместной деятельности, в том числе оплаченные в соответствии с условиями договора с расчетного счета одного из участников товарищества, могут быть включены в себестоимость продукции (работ, услуг), произведенной в результате совместной деятельности, только при условии, что они связаны с производством и реализацией данной продукции (работ, услуг).

В бухгалтерском учете товарищем эти операции отражаются, например, проводками:

Д 76-3 - К 70, 69 – сформированы и переданы расходы по заработной плате работников, занятых в совместной деятельности и расходы по ЕСН и социальному страхованию. Далее Д 51 - К 76-3 - получено возмещение переданных расходов.

В отдельном балансе полученные расходы отражаются проводками:

Д 20 – К 76-3 – получены расходы по заработной плате и расходы по ЕСН и социальному страхованию. Далее: Д 76-3 - К 51 - перечислено возмещение переданных расходов.

В аналогичном порядке могут передаваться и другие расходы. Например, проводкой: Д 20 (26) - К 76-3 отражается выплата товарищу вознаграждения, предусмотренного договором.

## **Лекция 4 (1 час)**

### **Тема: Учет результатов совместной деятельности.**

#### **Вопросы лекции:**

1. Бухгалтерский учет совместной деятельности на отдельном балансе

1.1 Отдельный баланс при совместной деятельности

1.2 Учет поступления вкладов по договору

1.3 Учет и распределение доходов на отдельном балансе

2. Совместная деятельность в МСФО

2.1 Договор о совместной деятельности

2.2 Формы совместной деятельности

2.3 Отражение совместной деятельности в финансовой отчетности

2.4 Отличия МСФО 31 от требований российского учета

#### **1.4.1 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Бухгалтерский учет совместной деятельности на отдельном балансе**

###### **1.1 Отдельный баланс при совместной деятельности**

Согласно п.8 Указаний, отражение хозяйственных операций по договору ПТ, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов осуществляются в общеустановленном порядке. При этом (п.3) данные отдельного баланса в балансе организаций товарища, ведущего общие дела, не включаются.

По нашему мнению, положение об "общеустановленном порядке" нуждается в дополнительном уточнении. Так, согласно ст.8 НК РФ, под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Простое товарищество не является субъектов налоговых правоотношений, поэтому в отдельном балансе обязательства по налогам и сборам не могут отражаться. Далее, в соответствии со ст.15 Трудового кодекса РФ (ТК РФ от

30.12.01 № 197-ФЗ), трудовые отношения - отношения, основанные на соглашении

между работником и работодателем. Простое товарищество не является работодателем, следовательно, в отдельном балансе не могут отражаться расчеты с работниками (персоналом) организации-товарища, занятыми в совместной деятельности.

В случае негласного товарищества (ст.1054), товарищ (ведущий общие дела) при заключении сделок выступает от своего имени в общих интересах товарищей. И в этом случае отвечает всем своим имуществом только товарищ, заключивший сделку. Поэтому отражение таких обязательств в общем балансе деятельности неправомерно, такие обязательства необходимо отражать в отчетности организации-товарища.

В общем случае, согласно ст.1044 ГК, товарищ (ведущий общие дела) вправе выступать от имени всех товарищей на основании доверенности или договора. При этом (ст.1047 ГК) если договор ПТ связан с осуществлением его участниками предпринимательской деятельности, товарищи отвечают солидарно по всем общим обязательствам независимо от оснований их возникновения. По нашему мнению, доля каждого товарища в общих активах и обязательствах товарищества должна быть отражена в его бухгалтерской отчетности (п.4 ПБУ 4/99). В противном случае, неотражение в отчетности фактически имеющихся обязательств товарища (при их существенности) однозначно свидетельствует о ее недостоверности.

Таким образом, положение об "общеустановленном порядке" и запрет на включение данных отдельного баланса в баланс товарищем следует применять с существенными ограничениями. По нашему мнению, в отдельном учете (балансе) могут осуществляться только учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов. В этом случае отдельный баланс будет выполнять собственную узкую, но важную функцию – служить регистром для взаиморасчетов товарищем по получаемым и распределяемым доходам и производимым расходам.

## 1.2 Учет поступления вкладов по договору

В п.3 Указаний, утвержденных приказом № 68н, предусмотрен следующий порядок: имущество, внесенное участниками договора простого товарищества, учитывается на отдельном балансе у того ее товарища, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел для участников договора. Согласно Инструкции к плану счетов, утвержденной приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, учет стоимости вкладов по договору ПТ осуществляется на счете 80 "Вклады товарищей". Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходуется по дебету счетов учета имущества (51 "Расчетные счета", 01 "Основные средства", 41 "Товары" и др.) и кредиту счета 80 "Вклады товарищей". При возврате имущества товарищем при прекращении договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи.

Аналитический учет по счету 80 "Вклады товарищей" ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

Д 01 – К 80 – оприходовано основное средство, внесенное по договору; Д 10 – К 80 – оприходованы материалы, внесенные по договору;

Д 41 – К 80 – оприходованы товары, внесенные по договору.

При этом все внесенные активы учитываются на отдельном балансе в оценке, предусмотренной договором ПТ.

Отдельная тема – учет внесенных индивидуальным предпринимателем таких вкладов как знания, навыки, умения и связи. В нормативных документах не содержится никаких указаний по этому вопросу. Возможный вариант действием в этом случае - отражать такие вклады в договорной оценке по свободным счетам, в зависимости от срока действия договора (на счете 06, если такие вклады учитываются как активы с длительным сроком использования и, например, 18, если срок действия договора менее одного года: Д 06(18) – К 80 – отражена доля прибыли индивидуального предпринимателя в распределении доходов). В отдельном балансе

совместной деятельности такие вклады будут отражаться соответственно по стр. 150 "Прочие внеоборотные активы" или по стр.270 "Прочие оборотные активы".

### **1.3 Учет и распределение доходов на отдельном балансе**

Согласно п.8 Указаний, утвержденных приказом № 68н, отражение хозяйственных операций по договору простого товарищества, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов осуществляются в **общеустановленном** порядке. Распределение доходов, производимое до окончания года, отражается в учете ПТ проводками Д 99 - К 75-2. Последующее перечисление доходов товарищам - проводкой Д 75-2 - К 51.

Распределение доходов (прибыли) ПТ по итогам года - Д 84 - К 75-2, распределение годового убытка ПТ - Д 75-2 - К 84 (п.10 Указаний, утвержденных приказом № 68н).

## **2 Совместная деятельность в МСФО**

### **2.1Договор о совместной деятельности**

Формирование отчетности при совместной деятельности рассмотрено в МСФО

31 "Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности". Совместная деятельность определена как договор, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней.

Совместная деятельность может осуществляться в виде различных форм и структур. Основным условием, при котором деятельность признается совместной, являются наличие совместного контроля (управления). Поэтому совместная деятельность отличается от других видов инвестиционной деятельности наличием договора (соглашения, протокола), оформленного в письменной форме, который касается следующих вопросов:

- вид деятельности, ее продолжительность и обязательства участников по отчетности (предоставлению информации);
- назначение органа управления совместной деятельностью и права голоса участников в управлении;
- вклады участников (предпринимателей) в совместную деятельность (капитал);
- порядок распределения между участниками (предпринимателями) объема производства, доходов, расходов или результатов совместной деятельности.

Согласно п.7 МСФО 31, договор может определять одного предпринимателя как руководителя или управляющего СД. Однако руководитель не обладает полной контролем, а действует в рамках финансовой и операционной политики, закрепленной в договоре и делегированной управляющему.

### **2.2 Формы совместной деятельности**

МСФО 31 определяет три основных формы организации совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые компании.

Совместная деятельность в рамках совместно контролируемых операций предполагает не создание товарищества, а использование каждым участником своих собственных основных средств и запасов для достижения общей цели. Каждый участник (предприниматель) несет свои собственные расходы и обязательства, а также получает собственное финансирование, которое представляет собой его собственные обязательства. Совместная деятельность может осуществляться наемными работниками предпринимателя одновременно с его собственной деятельностью. Договор о СД обычно предусматривает, что выручка от продаж совместного продукта и любые расходы, понесенные совместно, делятся между предпринимателями.

Совместная деятельность в рамках совместно контролируемых активов наиболее соответствует понятию простого товарищества в гражданском законодательстве РФ. В этом случае совместная деятельность предполагает наличие совместного контроля и владения активами, внесенными или приобретенными в целях СД. Каждый предприниматель контролирует долю будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемых активах. Каждый предприниматель может получить свою долю продукции, произведенную активами, в то же время каждый предприниматель несет соответствующую часть расходов.

Совместно контролируемая компания – это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой компании, в которой предприниматель имеет свою долю участия. Компания работает точно также, как и другие компании, за исключением того, что договор между предпринимателями устанавливает совместный контроль над ее экономической деятельностью.

## **2.3 Отражение совместной деятельности в финансовой отчетности**

МСФО 31 не требует ведения бухгалтерского учета на отдельном балансе для первых двух форм СД. Согласно п.12 МСФО 31, при осуществлении совместно контролируемых операций отдельные учетные записи могут не требоваться, также может не составляться финансовая отчетность по СД. Однако предприниматели могут вести управленческий учет для оценки результатов СД.

При этом каждый предприниматель в собственной финансовой отчетности отражает контролируемые им активы и имеющиеся обязательства, а также понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг, произведенных совместной деятельностью.

В соответствии с п.16 МСФО 31, в отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах участник (предприниматель) должен включать в собственный учет и признавать в своих отдельных (собственных) формах финансовой отчетности, а впоследствии и в сводной отчетности:

- свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с их характером, а не как инвестиции;
- любые принятые им самим обязательства (например, в отношении финансирования своей доли активов);
  - свою долю любых обязательств, принятых наряду с другими предпринимателями в отношении СД;
  - любой доход от продажи или использования своей доли продукции, полученной от СД, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с СД;
  - любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в СД (например, в связи с финансированием своей доли в активах, и продажей своей доли произведенной продукции).

Таким образом, учетные записи для самой СД могут быть ограничены расходами, совместно понесенными участниками и распределенными между ним в соответствии с долями участия. Финансовая отчетность СД может не составляться, хотя предприниматели могут вести управленческий учет с целью оценки эффективности СД.

Что же касается совместно контролируемой компании, то такая компания ведет свой собственный бухгалтерский учет, составляет и представляет финансовую отчетность точно также как и другие компании, в соответствии с национальными и международными стандартами. Взносы предпринимателя в совместно контролируемую компанию отражаются в его учете и признаются в финансовой отчетности предпринимателя как инвестиции (п.24

МСФО 31). Кроме этого, участник (предприниматель) должен показывать в сводной финансовой отчетности долю своего участия в совместно контролируемой компании.

## **2.4 Отличия МСФО 31 от требований российского учета**

Как уже отмечалось, основной нормативный документ по бухгалтерскому учету - это Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, утвержденные приказом Минфина РФ от 24.12.98 № 68н. Указаниями установлены требование и порядок ведения бухгалтерского учета СД в общеустановленном порядке на отдельном балансе. Данные отдельного баланса в отчетность участников СД не включаются. Внесенные вклады учитываются в балансах участников как финансовые вложения (инвестиции). Кроме этого, товарищи отражают в собственных учетных записях и отчетности распределенные доходы (убытки) от совместной деятельности как внереализационные доходы (расходы).

Таким образом, совместная деятельность становится полностью закрытой для всех внешних пользователей. Неотражение доходов и расходов от реализации при совместной деятельности в отчетности участников, учет совместно контролируемых активов как финансовых вложений, независимо от их фактического характера, приводят к искажению финансовой отчетности участников.

Применение при учете СД положений МСФО реально обеспечит большую информативность и прозрачность отчетности участников. С точки зрения МСФО совместная деятельности представляет собой один из возможных видов деятельности, при котором участник в обычном порядке учитывает используемые активы, принятые обязательства, полученные доходы и понесенные расходы. Никаких специальных требований к учету совместной деятельности не установлено.

Необходимо, отметить, что особенности бухгалтерского учета СД, установленные Указаниями (приказ № 68н), нашли свое отражение в налоговом законодательстве. Например, ст. 278 НК установлены специальные нормы налогообложения налогом на прибыль, значительно отличающиеся от обычного порядка налогообложения. Убытки (расходы) от совместной деятельности не распределяются и не учитываются при налогообложении, независимо от причин убытков и их экономической обоснованности. Очевидно, что в такой ситуации возможность применения положений МСФО при учете совместной деятельности прямо обуславливается внесением изменений в налоговое законодательство.

## **1.5 Лекция 5 (1 час):**

### **Тема: Учет импортных операций**

#### **1.5.1 Вопросы лекции:**

1. Правовое регулирование импортных операций
2. Формирование таможенной стоимости импортных товаров
3. Особенности учета импорта отдельных видов имущества

#### **1.5.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Правовое регулирование импортных операций**

Внешнеэкономическая деятельность представляет собой совокупность различных форм и методов торгово-экономического и финансово-производственного взаимодействия субъектов

различной государственной принадлежности на мировом рынке в целях использования преимуществ международного разделения труда для достижения более высокой эффективности функционирования участующего субъекта и национального хозяйства в целом. Ни одна страна мирового сообщества не располагает достаточным набором и количеством ресурсов, позволяющим полностью удовлетворить национальные потребности.

Каждая страна располагает определенным трудовым и ресурсным потенциалом, а также капиталом, позволяющим ей производить соответствующие товары. Увеличивая производство товаров при наилучших условиях и наименьших издержках и продавая их за рубеж, страна имеет возможность приобретать на международном рынке товары, производство которых внутри страны сложно, относительно дороже или вообще невозможно.

Внешняя торговля охватывает экспортно-импортные операции, включающие деятельность, связанную:

- а) с продажей и вывозом за границу товаров для передачи их в собственность иностранному контрагенту;
- б) закупкой и ввозом иностранных товаров для последующей их реализации на внутреннем рынке.

В законодательстве Российской Федерации определение импорта дает Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», а также Таможенный кодекс РФ. Они определяют **импорт** товаров как ввоз товаров на таможенную территорию РФ без обязательства об обратном вывозе. При этом **товаром** во внешнеторговой деятельности считается любое движимое имущество и отнесенные к недвижимому имуществу воздушные, морские суда, суда внутреннего и смешанного (река — море) плавания и космические объекты, а также электрическая энергия и другие виды энергии. Транспортные средства, используемые по договору о международных перевозках, не рассматриваются в качестве товара. Как видно из данного определения, понятие товара во внешнеторговой деятельности значительно шире понятия товара, применяемого в бухгалтерском учете. **Предметом импорта** могут быть: товары, приобретенные для продажи отечественным потребителям; сырье, материалы, оборудование для производственного потребления — для удовлетворения собственных нужд импортера; другие материальные ценности.

Правовое регулирование внешнеторговых сделок осуществляется на основе норм международного права, национального законодательства каждой из сторон сделки, а также условий внешнеторгового договора купли-продажи (контракта). Правовое регулирование импортных сделок не только создает правовую базу для взаимоотношений сторон внешнеторгового контракта как между собой, так и с государственными органами каждой из сторон, но может повлиять на особенности отражения операций в бухгалтерском учете.

Импортные торговые сделки оформляются внешнеторговым контрактом, заключаемым продавцом и покупателем в письменной форме на основе общепризнанных принципов и норм международного права, а также с учетом национальных законодательств участников сделки в области торговли, таможенного и валютного регулирования. Международные требования к содержанию контрактов значительно выше, чем в отечественной практике. Здесь требуется обширная судебная, арбитражная, частная практика, исключающая образцы контрактов, которые применяются в конкретных случаях. В международных сделках действует обычай опираться на прецедент, который служит основным источником контрактного права.

Основной документ, который регулирует валютные отношения в России,— Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». В нем говорится о том, какие фирмы и в каких ситуациях могут производить расчеты в иностранной валюте. Закон делит всех физических и юридических лиц на резидентов и нерезидентов.

Для контроля за импортными операциями, в том числе для их учета, большое значение имеет подтверждение статуса нерезидента. Чтобы подтвердить свой статус нерезидента,

иностранный фирма может представить выписку из торгового реестра страны, где она зарегистрирована. Такая выписка должна быть обязательно заверена апостилем.

Апостиль — специальный штамп, проставляемый либо консульством, либо

«специально уполномоченным органом», в России — это нотариальные конторы, в Германии — земельные суды.

Однако на практике, если у партнера есть счет в банке, бухгалтер может узнать статус фирмы или физического лица гораздо проще. Для этого необходимо лишь взглянуть на первые пять цифр банковского счета. Шифр счета в российском банке состоит из 20 цифр. С помощью первых пяти цифр можно определить, кем является партнер:

Статус	Балансовый счет
Фирма-резидент	42601*, 40813*, 40814*, (государственные предприятия) 40815*
Предприниматель без образования юридического лица	40802*
Фирма-нерезидент (счет в иностранной валюте)	40807*
Фирма-нерезидент (счет в рублях)	40814*, 40815*
Физическое лицо — резидент	42301*
Физическое лицо — нерезидент (счет в иностранной валюте)	42601*
Физическое лицо — нерезидент (счет в рублях)	40702*, 40701*, 40703*, 40503*

Чтобы операция считалась валютной, не обязательно проводить расчеты в иностранной валюте. В некоторых ситуациях валютными считают операции, которые проводят в рублях. Например, если организация платит в рублях по импортному контракту или получает рублевую выручку по экспорту. Хотя во всех этих случаях списание и зачисление денег происходят через расчетный счет организации.

Если организация перечисляет рубли иностранной фирме, то платежное поручение составляют по особым правилам. Так, в поле «Назначение платежа» кроме номера и даты договора, срока отгрузки товаров и места назначения нужно указать код вида валютной операции (эти коды можно найти в разделе «Расчеты с иноfirmами», подразделе «Налог на прибыль», ситуация «Как заполнить налоговый расчет»).

Паспорт импортной сделки оформляется совместно импортером и уполномоченным банком в двух экземплярах на каждый внешнеторговый контракт, являющийся объектом валютного контроля. Паспорт сделки идентифицируется через присвоение ему сложного номера-кода, состоящего из **четырех частей**.

Первая часть номера состоит из **одной** арабской цифры «2», означающей, что данный паспорт используется для валютного контроля за импортной сделкой.

Вторая часть — **восемь** цифр, составляющих код по ОКПО банка импортера (или его филиала, если валютный счет импортера ведется не в головной конторе, а в филиале).

Третья часть номера состоит из **трех** цифр, составляющих порядковый номер, который присваивается новому паспорту импортной сделки, который оформляется при внесении изменений и/или дополнений к внешнеторговому контракту (если изменений и дополнений к контракту не было и, соответственно, не оформлялся новый паспорт сделки, в третьей части кода проставляется - 000»).

Четвертая часть кода состоит из **десяти** цифр, представляющих собой порядковый номер данного паспорта сделки согласно данным журнала учета входящих и исходящих документов валютного контроля.

Для идентификации паспорта сделки наряду со сложным номером -кодом используется дата регистрации паспорта в журнале учета документов валютного контроля. В паспорте сделки содержатся реквизиты банка импортера, самого импортера, иностранной стороны, а также реквизиты и важнейшие условия импортного контракта. Реквизиты банка импортера включают полное наименование и почтовый адрес банка, от имени которого подписан данный паспорт. Если валютный счет импортера ведется в филиале, то в реквизитах банка указывается полное наименование и почтовый адрес филиала.

Реквизиты импортера включают полное официальное наименование предприятия (организации), подписавшего паспорт сделки, восьмизначный код, присвоенный ему органами государственной статистики (код ОКПО), полный юридический адрес импортера; указывается также номер текущего валютного счета импортера.

В реквизитах иностранной стороны приводятся наименование, адрес и страна нахождения иностранного продавца в соответствии с внешнеторговым контрактом.

К реквизитам внешнеторгового контракта относятся его номер и дата подписания. При оформлении нового паспорта сделки результате внесения изменений и/или дополнений в контракт после номера основного контракта через запятую указывается номер и дата изменений и/или дополнений, повлекших оформление данного паспорта сделки.

В паспорте сделки содержатся сведения об основных условиях внешнеторгового контракта: общая стоимость импортируемого товара в соответствии с данным контрактом (сумма контракт); наименование и код валюты, в которой определена сумма контракта (валюта цены); наименование и код валюты, в которой по условиям контракта предполагается оплата импортируемых товаров (валюта платежа); способ расчета курса валюты Цены к валюте платежа в той форме, как он указан в контракте (валютная оговорка); код формы расчета, предусмотренной контрактом.

Завершение таможенного оформления последней партии товаров, ввозимых по данному внешнеторговому контракту и заявленных к таможенным режимам «выпуск для свободного обращения» или «реимпорт», может производиться не позднее завершения исполнения иностранной стороной всех своих обязательств по контракту. В таком случае в графе «последняя дата» может указываться более поздняя дата, чем предусмотренные контрактом сроки исполнения сторонами своих взаимных обязательств.

Паспорт импортной сделки на каждый внешнеторговый контракт оформляется в двух экземплярах. Оба экземпляра скрепляются печатями импортера и банка импортера и подписываются: от имени импортера — лицом, имеющим право первой подписи по счету импортера в банке импортера; от имени банка импортера — одним из ответственных лиц банка (сотрудники банка, уполномоченные подписывать паспорт сделки и совершать иные действия по валютному контролю от имени банка импортера как агента валютного контроля).

Паспорт импортной сделки, при которой в качестве импортера выступает уполномоченный банк, подписывается: от имени импортера — лицом, наделенным соответствующими полномочиями приказом по банку (подпись заверяется круглой печатью банка); от имени банка импортера — одним из ответственных лиц банка (толпись заверяется печатью банка, используемой для целей валютного контроля). Если оплата за импортируемый товар производится со счета в иностранном банке, открытого в соответствии с лицензией Банка России, паспорт сделки подписывается территориальным учреждением Банка России по месту нахождения импортера. Один экземпляр паспорта сделки остается в банке импортера и служит основанием для открытия досье валютного контроля, другой возвращается импортеру.

Представление паспорта сделки в банк импортера означает принятие на себя импортером ответственности перед органами и агентами валютного контроля:

- за полное соответствие сведений, содержащихся в паспорте сделки, условиям контракта, на основании которого был составлен данный паспорт;

- поступление в Российскую Федерацию товаров в полном объеме и сроки, не превышающие 180 календарных дней между днем оплаты импортируемого товара и датой таможенного оформления. При невозможности поставки товаров импортер возлагает на себя ответственность за возврат в установленные сроки суммы предоплаты, ранее переведенной иностранной стороне по контракту или ее приказу. Означенные суммы возвращаются на указанный в паспорте сделки текущий валютный счет импортера;
- своевременное информирование банка импортера обо всех изменениях и/или дополнениях, отражающихся на данных, включенных в паспорт сделки. Не позднее даты платежа и пользы иностранного контрагента по контракту или по приказу либо представления таможенному органу товаром, импортируемых в соответствии с контрактом, в котором внесены изменения и/или дополнения, импортер предъявляет в банк импортера оригинал или надлежащим образом заверенные копии дополнений и/или изменений по контракту, а также новый паспорт сделки, заполненный с учетом измененных условий контракта. Работа по оформлению паспорта сделки может быть приостановлена из-за представления в банк импортера контракта, составленного на иностранном языке, которым не владеют ответственные лица банка импортера. В этом случае работа возобновляется после представления надлежащим образом заверенного перевода контракта на русский язык.

Подписание паспорта сделки банком импортера означает, во-первых, принятие контракта на расчетное обслуживание, а во-вторых, принятие банком обязательства по выполнению функций контроля за обоснованностью платежей в иностранной валюте за импортируемые по этому контракту товары. Документы, подтверждающие проведение валютных операций по контракту, помещаются банком в досье по паспорту сделки, которое банк ведет в целях валютного контроля. Досье по паспорту сделки содержит следующие документы:

- паспорт сделки;
- обосновывающие документы;
- справка о валютных операциях, в которой содержится информация о ПС;
- справка о расчетах через счета за рубежом;
- документы, подтверждающие исполнение обязательств иным способом;
- иные документы, установленные нормативными актами Банка России.

Справку о валютных операциях необходимо представить в банк, если фирма проводит операции:

- по списанию валюты со своего счета;
- по зачислению валюты на счет.

По операциям, связанным со списанием денег со счета, справку представляют одновременно с распоряжением на перевод иностранной валюты; по операциям, связанным с поступлением денег на счет - не позднее семи рабочих дней от даты зачисления на счет.

В утвержденной форме не предусмотрено место для печати фирмы, а также подписи ее руководителя и главного бухгалтера. Этими реквизитами банки сами дополняют справку. При этом они могут включить в нее и другие данные. Например, внести дополнительное поле для ИНН, КПП, ОГРН фирмы. Поэтому во избежание недоразумений обычно берут справку именно в том банке, в котором открыт счет фирмы. Рассмотрим порядок заполнения справки на примере.

## **2. Формирование таможенной стоимости импортных товаров**

Таможенная стоимость вывозимых товаров определяется на основе цены сделки, т.е. цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате за товар при продаже товаров на экспорт в соответствии с Федеральным Законом «О таможенном тарифе».

При этом, в таможенную стоимость вывозимых товаров включаются расходы, понесенные покупателем, но не включенные в фактически уплаченную или подлежащую уплате цену сделки (комиссионные и брокерские вознаграждения, стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке, лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель прямо или косвенно должен осуществить в качестве условия покупки вывозимых товаров, и др.).

Если товары экспортируются не в соответствии со сделкой купли продажи или в случае невозможности использования цены сделки купли-продажи в качестве основы для определения таможенной стоимости, эта стоимость определяется исходя из данных бухгалтерского учета продавца-экспортера:

- об оприходовании и списании с баланса вывозимых товаров;
- отражающих его затраты на производство и реализацию вывозимого товара и величину прибыли, получаемой экспортером при вывозе идентичных или однородных товаров.

При отсутствии данных, подтверждающих правильность определения заявленной декларантом таможенной стоимости, либо при наличии оснований полагать, что представленные декларантом сведения не являются достоверными и (или) достаточными, таможенный орган самостоятельно определяет таможенную стоимость вывозимых товаров. При этом для таможенной оценки вывозимых товаров таможенный орган может использовать имеющуюся в его распоряжении или предоставленную декларантом информацию о ценах внешнеторговых сделок с идентичными или однородными вывозимыми товарами; калькуляции стоимости ( себестоимости ) вывозимых идентичных или однородных товаров; информацию о биржевых котировках цен на идентичные или однородные товары; О ценах на эти товары на соответствующих региональных рынках, а также данные товарно-стоимостной экспертизы вывозимых товаров, осуществленной в установленном порядке.

Основной метод определения таможенной стоимости — метод **по цене сделки с ввозимыми товарами**. В том случае, если основной метод не может быть использован, последовательно применяется каждый из вышеперечисленных методов. При этом каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода. Методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в любой последовательности. При использовании метода по цене сделки с ввозимыми товарами таможенная стоимость ввозимого на таможенную территорию РФ товара представляет собой цену сделки, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы РФ (до порта или иного места ввоза).

При определении таможенной стоимости в цену сделки включаются (если они не были ранее в нее включены) следующие компоненты:

- расходы по доставке товара до авиапорта, порта или иного места ввоза товара на таможенную территорию РФ, стоимость транспортировки; расходы по погрузке, выгрузке, перегрузке и перевалке товаров; страховая сумма;
- расходы, понесенные покупателем комиссионные и брокерские вознаграждения, за исключением комиссионных по закупке товара; стоимость контейнеров и (или) другой многооборотной тары, если в соответствии с ТН ВЭД они рассматриваются как единое целое с оцениваемыми товарами; стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;
- соответствующая часть стоимости некоторых товаров и услуг, которые прямо или косвенно были предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продажей на вывоз оцениваемых товаров;
- лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель должен прямо или косвенно осуществить в качестве условия продажи оцениваемых товаров;

- величина части прямого или косвенного дохода продавца от любых последующих перепродаж, передачи или использования оцениваемых товаров на территории РФ.

**Метод по цене сделки с ввозимыми товарами** не может быть использован для определения таможенной стоимости товара, если:

1. существуют ограничения в отношении прав покупателя на оцениваемый товар, за исключением ограничений, установленных законодательством РФ; ограничений географического региона, в котором товары могут быть перепроданы; ограничений, существенно не влияющих на цену товара;

2. продажа и цена сделки зависят от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено;

3. данные, использованные декларантом при заявлении таможенной стоимости, не подтверждены документально либо не являются количественно определенными и достоверными;

4. участники сделки являются взаимозависимыми лицами, за исключением случаев, когда их взаимозависимость не повлияла на цену сделки, что должно быть доказано декларантом.

Декларант — лицо, которое декларирует товары либо от имени которого декларируются товары.

При использовании метода **по цене сделки с идентичными товарами** в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена сделки с идентичными товарами при соблюдении установленных условий. При этом под идентичными понимаются товары, одинаковые во всех отношениях с оцениваемыми, в том числе по следующим признакам:

1. физические характеристики;
2. качество и репутация на рынке;
3. страна происхождения;
4. производитель.

Незначительные различия во внешнем виде не могут служить основанием для отказа в оценке товаров как идентичных, если в остальном такие товары соответствуют установленным требованиям.

Цена сделки с идентичными товарами принимается в качестве основы для определения таможенной стоимости, если эти товары:

- проданы для ввоза на территорию РФ;
- ввезены одновременно с оцениваемыми товарами или не ранее чем за 90 дней до ввоза оцениваемых товаров;
- ввезены примерно в том же количестве и (или) на тех же коммерческих условиях. В случае если идентичные товары ввозились в ином количестве и (или) на других коммерческих условиях, декларант должен произвести соответствующую корректировку их цены с учетом этих различий и документально подтвердить таможенному органу РФ ее обоснованность.

Таможенная стоимость, определяемая по цене сделки с идентичными товарами, должна быть скорректирована с учетом расходов, предусмотренных для метода по цене сделки с ввозимыми товарами. Корректировка должна производиться декларантом на основании достоверных и документально подтвержденных сведений. В случае если при применении метода по цене сделки с идентичными товарами выявляются более одной цены сделки по идентичным товарам, то для определения таможенной стоимости ввозимых товаров применяется самая низкая из них.

При использовании метода **по цене сделки с однородными товарами** в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена сделки по товарам, однородным с ввозимыми, при соблюдении установленных условий. При этом под

однородными понимаются товары, которые, хотя и не являются одинаковыми во всех отношениях, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые товары, и быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их следующие признаки: качество, наличие товарного знака и репутация на рынке; страна происхождения; производитель.

При использовании метода определения таможенной стоимости по цене сделки с однородными товарами применяются те же правила, что и для метода по цене сделки с идентичными товарами, с учетом следующего:

- товары не считаются идентичными оцениваемым или однородными с ними, если они не были произведены в той же стране, что и оцениваемые товары;
- товары, произведенные не производителем оцениваемых товаров, а другим лицом, принимаются во внимание только в том случае, если не имеется ни идентичных, ни однородных товаров, произведенных лицом — производителем оцениваемых товаров;
- товары не считаются идентичными или однородными, если их проектирование, опытно-конструкторские работы по ним, их художественное оформление, дизайн, эскизы и чертежи и иные аналогичные работы выполнены в Российской Федерации.

Определение таможенной стоимости **методом на основе вычитания стоимости** производится в том случае, если оцениваемые, идентичные или однородные товары будут продаваться на территории РФ без изменения своего первоначального состояния. При использовании метода вычитания стоимости в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена единицы товара, по которой оцениваемые, идентичные или однородные товары продаются наибольшей партией на территории РФ не позднее 90 дней с даты ввоза оцениваемых товаров участнику сделки, не являющемуся взаимозависимым от продавца лицом.

Из цены единицы товара вычитываются следующие компоненты:

- разгрузочные работы.

При отсутствии случаев продажи оцениваемых, идентичных или однородных товаров в таком же состоянии, в каком они находились на момент ввоза, по просьбе декларанта может использоваться цена единицы товара, прошедшего переработку, с поправкой на добавленную стоимость и при соблюдении вышеуказанных положений.

При использовании **метода на основе сложения стоимости** в качестве основы для определения таможенной стоимости товара принимается цена товара, рассчитанная путем сложения:

- стоимости материалов и издержек, понесенных изготовителем в связи с производством оцениваемого товара;
- общих затрат, характерных для продажи в Российскую Федерацию из страны вывоза товаров того же вида, в том числе расходов на транспортировку, погрузочные и разгрузочные работы, страхование до места пересечения таможенной границы РФ, и иных затрат;
- прибыли, обычно получаемой экспортёром в результате поставки в Российскую Федерацию таких товаров.

**Резервный метод** применяется в случаях, если таможенная стоимость товара не может быть определена декларантом в результате последовательного применения вышеуказанных методов определения таможенной стоимости либо если таможенный орган аргументированно считает, что эти методы определения таможенной стоимости не могут быть использованы. В этих случаях таможенная стоимость оцениваемых товаров определяется с учетом мировой практики.

В качестве основы для определения таможенной стоимости товара по резервному методу не могут быть использованы:

- цена товара на внутреннем рынке РФ;;
- цена товара, поставляемого из страны его вывоза в третьи страны;
- цена на внутреннем рынке РФ на товары российского происхождения;
- произвольно установленная или достоверно не подтвержденная цена

товара. Правильное определение таможенной стоимости необходимо не только для начисления и уплаты импортных пошлин. Таможенная стоимость является основой формирования фактической стоимости импортных товаров в бухгалтерском учете.

В грузовой таможенной декларации таможенная стоимость указывается в рублях по курсу на дату принятия ГТД.

В отношении импортных товаров, оформляемых в режиме «выпуск для свободного обращения», рассчитываются: таможенный сбор в рублях (0,1 % таможенной стоимости); таможенный сбор в валюте (0,05% таможенной стоимости); таможенная пошлина (ставка определяется в зависимости от вида товаров). Таможенные сборы и пошлина уплачиваются до или одновременно с принятием ГТД в рублях или иностранной валюте. Величина таможенной пошлины и сборов указывается в ГТД.

В целях ускорения таможенного оформления груза импортеры могут предварительно перечислить денежные рублевые и инвалютные средства на соответствующий депозит таможенных органов для предстоящей оплаты таможенных платежей. С этого депозитного счета и осуществляется их оплата. Если импортируемые товары подлежат обложению акцизами, то налоговая база по акцизам определяется:

по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки,— как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины;

по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки,— как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении.

При расчете акциза налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на таможенную территорию РФ партии подакцизных товаров. Сумма налога рассчитывается отдельно по каждой налоговой базе и указывается в соответствующей графе ГТД.

В соответствии с п. 2 ст. 199 НК РФ суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе импортных товаров, учитываются в стоимости подакцизных товаров. Не учитываются в стоимости ввезенных подакцизных товаров суммы акцизов, уплаченные на таможне при ввозе этих товаров, если они используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Это положение применяется в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы. Акциз уплачивается до или одновременно с подачей ГТД в рублях или иностранной валюте.

Налоговая база по НДС при ввозе импортных товаров складывается:

- из таможенной стоимости ввезенных товаров;
- подлежащей уплате таможенной пошлины;
- подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров. Соответственно, по каждой из указанных налоговых баз исчисляется сумма налога, которая указывается в ГТД.

По общему правилу суммы налога, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, принимаются к вычету. Это положение действует в отношении:

товаров, приобретаемых для операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с НК РФ; товаров, приобретаемых для перепродажи. При этом НДС подлежит вычету только после принятия на учет указанных товаров.

Грузовая таможенная декларация подшивается в журнал полученных счетов- фактур, а в книге покупок делается соответствующая запись на сумму НДС, уплаченного на таможне.

Вместе с тем соответствующие суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров, могут учитываться в стоимости товаров в случаях:

приобретения товаров, используемых для операций по производству и реализации (а также передаче, выполнению, оказанию услуг для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению; приобретения товаров, используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория

Российской Федерации; приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога; приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг).

В качестве обеспечения исполнения обязательства нерезидент перед резидентом могут быть использованы:

- безотзывный аккредитив, покрытый за счет плательщика по аккредитиву, при условии, что исполняющим банком является уполномоченный банк либо банк за пределами территории РФ;
- банковская гарантия банка за пределами территории РФ, выданная в пользу резидента;
- договор имущественного страхования риска утраты (гибели), недостачи или повреждения имущества, причитающегося резиденту, риска гражданской ответственности нерезидента, предпринимательского риска резидента, в том числе неполучения резидентом или невозврата ему денежных средств либо невозврата или непоставки ему товаров;
- вексель, выданный нерезидентом в пользу резидента и авалированный банком за пределами территории РФ.

Формирование цены при осуществлении внешнеторговых операций имеет важное значение, поскольку оказывает влияние не только на размер финансовых результатов этих операций, но и на экономическую эффективность внутреннего производства тех или иных товаров.

При определении контрактной цены следует исходить из того, что в международной торговле используется комплекс цен в зависимости от различных особенностей купли-продажи товаров. При включении внешнеторговых контрактов широко распространена практика установления в договоре момента исполнения продавцом обязанности передачи продукции покупателю в соответствии с обычаями делового оборота.

Все условия возмещения коммерческих расходов дифференцированы на группы, каждая из которых представлена соответствующими подгруппами. В свою очередь, каждая подгруппа включает несколько коммерческих условий поставок:

условия группы Е; условия группы F; условия группы С; условия группы D.

В любом случае выбор конкретного коммерческого условия поставки в контракте зависит от вида транспорта и способа доставки товара от границы экспортёра до границы импортера. Устанавливая в контракте купли-продажи базисное условие поставки, его участники должны четко разграничить:

- кто предоставляет транспортные средства для поставки товаров;
- кто оформляет таможенную очистку на вывоз и ввоз товара;
- кто обеспечивает получение лицензии;

- когда переходит риск случайной гибели или повреждения товара от продавца покупателю;
- когда продавец признается выполнившим свои контрактные обязательства по поставке товара.

### **3. Особенности учета импорта отдельных видов имущества**

Отражение импортных валютных операций в бухгалтерском учете и отчетности российских организаций-покупателей должно производиться исключительно в валюте РФ

— рублях. Организациям целесообразно вести также одновременный аналитический учет данных операций в иностранной валюте. Пересчет операций, произведенных в иностранной валюте, на российские рубли производится согласно требованиям ПБУ 3/2006.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу ЦБР, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте.

В процессе пересчета могут появляться курсовые разницы, возникающие по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс ЦБР на дату исполнения обязательств по оплате отличается от его курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз (п. 11 ПБУ 3/2006).

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Курсовая разница для целей бухгалтерского учета подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы. При этом она зачисляется на финансовые результаты организации по мере ее принятия к бухгалтерскому учету.

Для целей налогового учета курсовые разницы учитываются в составе прочих доходов и расходов. Датой получения такого дохода признается дата перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой, а также последний день текущего месяца — по доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Датой осуществления таких расходов признается дата перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой, а также последний день текущего месяца — по расходам в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (подп. 6 п. 7 ст. 272 части второй НК РФ). Согласно ПБУ 3/2006 датой совершения операций по импорту товаров является дата перехода права собственности на эти товары.

Многие организации ошибочно производят пересчет таких операций по дате ГТД, проставленной таможенными органами. Однако дата на декларации свидетельствует только о пересечении таможенной границы РФ. Не могут служить основанием для определения такой даты и условия поставки товаров, зафиксированные в контракте. Данные понятия регулируют только требования к доставке товара (место доставки за счет продавца, страхование грузов, условия перевозки (вид транспорта) и т.п.).

Согласно действующему гражданскому законодательству момент перехода прав собственности на товары устанавливается положениями контракта. При этом если описание такого момента в контракте не предусмотрено, то переход права собственности считается состоявшимся либо при непосредственной передаче товара покупателю (или его представителю), либо транспортной организации-перевозчику. Данное правило действует

только в том случае, если все спорные вопросы по контракту улаживаются на основании российского законодательства.

Таким образом, российским импортерам необходимо четко следить затем, каким образом в контракте предусмотрен переход права собственности на товары (и предусмотрен ли вообще).

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств» фактическая стоимость приобретенного имущества (в том числе по импорту) складывается из фактических затрат на его приобретение, в которую включается его контрактная стоимость, транспортные расходы, расходы по страхованию, таможенные пошлины и прочие расходы по закупке и транспортировке. При оформлении товара на таможне уплачиваются импортная (ввозная) таможенная пошлина, таможенные сборы, НДС, акциз.

Для обозначения ввозной таможенной пошлины классификатором таможенных платежей предусмотрен код 20.

Стоимость имущества, указываемая в контракте, как правило, выражена в иностранной валюте. Отражение в учете организации-импортера приобретенного имущества осуществляется в момент перехода права собственности в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ, действовавшему на эту дату.

### **Учет импорта материалов.**

В налоговом учете таможенные платежи по импортным материалам можно учитывать двумя способами: либо относить на прочие расходы, либо включать в покупную стоимость.

Фирме выгоднее первый вариант: пошлины и сборы будут учтены при расчете налога еще до реализации продукции, которая изготовлена из импортных материалов. Но, если таможенные платежи составляют незначительную часть материальных расходов, бухгалтеру имеет смысл позаботиться о том, чтобы налоговая и бухгалтерская стоимости материалов оказались равными.

В бухгалтерском учете в стоимость материалов следует включать все расходы, связанные с их покупкой. Это относится и к таможенным платежам.

Бухгалтер может по своему усмотрению выбрать один из трех способов учета ТЗР:

- включить в стоимость материалов;
- отразить на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- учесть на субсчете «Транспортно-заготовительные расходы» к счету 10 «Материалы».

На счет 20 «Основное производство» или счет 23 «Вспомогательные производства» всю сумму ТЗР, не включенных в стоимость материалов при условии, что удельный вес ТЗР в стоимости материалов не превышает 10%.

Но в любом случае в бухучете в уменьшение выручки, т.е. в дебет счета 90

«Продажи», относят не всю сумму ТЗР, а лишь ту ее часть, которая приходится на реализованную продукцию. Поэтому избежать временных разниц по материальным расходам можно только одним способом — включить ТЗР (в том числе и таможенные платежи) в бухгалтерскую и налоговую стоимость материалов.

## **1.6 Лекция 6 (1час)**

### **Тема: Учет экспортных операций**

#### **1.6.1 Вопросы лекции:**

1. Особенности учета экспортных операций

2. Общая схема учета экспортных операций
3. Учет экспортных операций с предоставлением коммерческого кредита
4. Учет расчетов по НДС при экспортных операциях
5. Учет экспорта товаров через посредника
6. Порядок проведения аудита импортных операций.

### **1.6.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **1. Особенности учета экспортных операций**

Статья 165 Таможенного кодекса РФ гласит: "Экспорт — таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательства об обратном ввозе". Статьей 166 ТМК РФ предусмотрена уплата вывозных таможенных пошлин и иных таможенных условий. Условно бухгалтерский учет операций по экспорту товаров можно разделить на два этапа:

- 1) учет движения экспортного товара от поставщика к покупателю-импортеру и связанных с этим процессом накладных расходов;
- 2) учет продажи и расчетов с иностранными покупателями-импортерами.

Первый этап бухгалтерского учета ведется, как правило, по одной и той же схеме, а второй этап отражается в зависимости от видов и форм расчетов с иностранными покупателями, а также от формы выхода поставщика на внешний рынок — самостоятельно или через посредника.

На организацию учета экспортных операций оказывает существенное влияние сложившаяся практика реализации товаров: непосредственно самим предприятием-изготовителем или через посредническую внешнеэкономическую организацию. Если в первом случае предприятие-экспортер отражает в учете все хозяйствственные операции, от формирования готовой продукции до установления контрактной цены, по которой товар будет предложен иностранному покупателю, то во втором — предприятие интересует размер комиссионного вознаграждения (бонус), который предстоит ему оплатить за посреднические услуги.

Заключению контракта и отгрузке товаров всегда предшествует большая подготовительная работа, связанная с изучением конъюнктуры рынка и поиском "своего" покупателя, поэтому затраты на маркетинговые исследования являются составной частью конкретной цены товара.

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

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, формирующим 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.

Счет выписывается трассантом в иностранной валюте по контрактной стоимости с отсрочкой платежа, чаще всего в форме переводного векселя (тратты). Может также иметь место выпуск платежных документов по открытому счету.

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров можно осуществлять на счете "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. Тогда к счету 45 в разделе "товаров отгруженных" открываются субсчета:

45-12 — экспортные товары по прямым поставкам; 45-13 — экспортные товары в пути в СНГ;

45-14 — экспортные товары в портах и на складах СНГ; 45-15 — экспортные товары в пути за границу;

45-16 — экспортные товары в переработке и на комиссии за границей; 45-17 — экспортные товары, снятые с экспорта;

45-18 — экспортные товары отгруженные, но не отфактурованные.

Выделение в текущем бухгалтерском учете указанных субсчетов обусловливается необходимостью определения сроков кредитования, а также осуществления текущего контроля за продвижением экспортных товаров к покупателю.

Счет 45-12 применяется тогда, когда со странами-покупателями имеются соглашения, определяющие поставку продукции в прямом грузовом международном сообщении без переоформления транспортных документов. Товар принимается на учет и сразу списывается на реализацию. В таких случаях эти операции отражаются проводками:

Дт 45-12 "Экспортные товары по прямым поставкам", Кт 43 "Готовая продукция";

Дт 90-2 "Себестоимость продаж";

Кт 45-12 "Экспортные товары по прямым поставкам".

Счет 45-13 содержит информацию об отгрузке товаров на выходные станции стран СНГ. В портах и на пограничных станциях осуществляется перегрузка товара, и в случае отсутствия международного соглашения о прямом транспортном сообщении производится переоформление документации.

Счет 45-14 учитывает наличие товаров в выходных пунктах из стран СНГ для последующей транспортировки иностранному покупателю. Принятие таких товаров для хранения в учете отражается записью: Дт 45-14 "Экспортные товары в портах и на складах СНГ", Кт 45-13 "Экспортные товары в пути в СНГ".

Счет 45-15 содержит сведения об отгрузке товаров, проследовавших в выходные пункты стран СНГ и находящиеся в пути следования до иностранного конечного покупателя. В учете подобная информация формируется на основании записи: Дт 45-15 "Экспортные товары в пути за границей", Кт 45-14 "Экспортные товары в портах и на складах СНГ".

Счет 45-16 обобщает сведения о товарах, поступивших в переработку и на комиссию за границей (чаще всего машин, оборудования, запасных частей в адрес посреднических или брокерских фирм, с которыми заключается контракт на их получение и реализацию). Кроме этого, на данном субсчете учитываются товары, отправленные на ярмарки, выставки, доработку с возвратом или последующей реализацией непосредственно на рынке иностранного покупателя.

Поставка товаров на экспорт на доработку с возвратом, а в ряде случаев и без возврата предусматривает проведение дополнительных затрат по дизайну, улучшению техникоэкономических характеристик данных товаров, отвечающих требованиям внутреннего или внешнего рынка. Эти работы проводятся зарубежным партнером на условиях, предусмотренных двусторонним соглашением. Оприходование подобных товаров фиксируется в учете записью:

Дт 45-16 "Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей", Кт 45-15 "Экспортные товары в пути за границей".

Счет 45-17 отражает стоимость товаров по аннулированным контрактам при отказе покупателей по различным причинам и т. п.

Счет 45-18 показывает стоимость товаров, отгруженных иностранным покупателям, но не оформленных соответствующими документами.

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.

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

- 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.

## **2. Общая схема учета экспортных операций**

Наиболее распространенной является общая схема учета экспортных операций. На экспортёра, по условиям контракта, может распространяться ответственность, связанная с оплатой расходов по транспортировке, перевозке, хранению товаров на складах за пределами своей таможенной территории. Эти затраты наряду с издержками по таможенному оформлению (таможенная пошлина, брокерские услуги, другие таможенные сборы) формируют его расходы по сбыту и в конечном итоге являются частью фактической себестоимости реализованного товара. В дальнейшем указанные накладные расходы исключаются из валовой экспортной выручки (выручки-брутто).

Общая схема учета экспортных операций, осуществляемых предприятием-экспортером без участия в таких операциях посреднической организации:

№ п/ п	Краткое содержание хозяйственных операций	Сумма (руб.) частная	Сумма (руб.) общая	Бух. пр-ка Дебет	Бух. пр-ка Кредит
1	На основании извещения иностранного банка получена гарантия этого банка под экспортную поставку товара на сумму ранее заключенного контракта с иностранным партнером. Контрактная стоимость товара — 20 000 долл. США или по курсу ЦБ РФ: 20 000 x x 3 1,20 руб./долл. = 644 000 инв. руб.		644000	008-1	
2	Согласно ж/д накладной, счету-фактуре и др. документам по контракту, предъявлен счет к оплате за отпущенный товар иностранной фирме на = = 20 000 долл. США x 31,21 руб./долл. по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки = 644 200 инв. руб.		644200	62-1	90-11
3	На основании реестра сдачи документов складом по отчету материально-ответственного лица списывается отгруженный товар со склада по фактической себестоимости		226860	90-21	43-1

4	По квитанции таможни, выписке из р/счета, платежного требования-поручения уплачены таможенная пошлина и различные сборы за таможенное оформление и отгрузку товара а) в рублях б) в иностранной валюте — 5% от контрактной стоимости 1000 долл. США или		6877 32210	44-1 44-2	51 52
5	По справке-расчету бухгалтера списываются за отчетный период накладные расходы в руб.		6877	90-21	44-1
6	По справке бухгалтера списываются за отчет, период накладные расходы в иностранной валюте		32210	90-21	44-2
7	Исчислен финансовый результат по сделке		151393	90-91	99-1
8	Согласно выписке, с транзитного валютного счета поступил платеж от иностранного покупателя 20 000 долл. США или по курсу ЦБ РФ на дату зачисления: 20 000 x 32,22 руб./долл. = = 644 400 инв. руб. Курсовая разница: (32,22 - 32,20) x x 20 000 = 400 инв.	644000 400	644 400	52 52	62-1 91-1
9	Закрывается гарантия банка по обязательствам в связи с оплатой счета покупателя		644000		008-1

### 3. Учет экспортных операций с предоставлением коммерческого кредита

Если в контракте предусмотрена отсрочка платежа на определенное время, то это означает предоставление иностранному покупателю коммерческого кредита. В таких случаях предусматривается, как правило, частичная оплата за наличный расчет (5—20%) экспортной стоимости, а на остальную часть, предоставленную в кредит, покупатель акцептует переводные векселя (тратты) поставщика. В векселя включаются и проценты за кредит. Также возможно предоставление кредита без покрытия его векселями. Экспортер может потребовать от покупателя гарантии солидного иностранного банка о своевременности погашения кредита или векселей.

Предоставление коммерческого кредита должно быть оговорено условиями контракта и оформлено в установленном порядке.

В таких случаях учет товародвижения ведется по обычной схеме, а особенности бухгалтерского учета касаются расчетов с иностранными покупателями.

Для примера рассмотрим ситуацию поставки товаров (в долларах) на экспорт с предоставлением покупателю коммерческого кредита в форме переводного векселя. Пусть стоимость контракта будет равна 11 000 долл., в том числе 10% — 1100 долл. оплачено за наличный расчет. Сумма кредита (к) — 9900 (11 000 — 1100), кредит погашается в течение четырех лет равными долями; первая часть ( $K_1$ ) — 2475, срок погашения через год ( $T_1$ ); вторая часть ( $K_2$ ) — 2475, срок погашения через 2 года ( $T_2$ ); третья часть ( $K_3$ ) — 2475, срок погашения через 3 года ( $T_3$ ); четвертая часть ( $K_4$ ) — 2475, срок погашения через 4 года ( $T_4$ ). Отсюда средний срок кредита равен 2,5 годам:

$$(T) = (K_1 \times T_1 + K_2 \times T_2 + K_3 \times T_3 + K_4 \times T_4) : (K_1 + K_2 + K_3 + K_4) = (2475 \times 1 + 2475 \times 2 + 2475 \times 3 + 2475 \times 4) : 9900 = 2,5.$$

Годовой процент за предоставленный кредит ( $\Gamma_p$ ) пусть составляет 15%. Тогда сумма дохода ( $D$ ) за срок, на который предоставлен кредит, составляет 3712, рассчитанная по формуле:

$$D = (\Pi + K_2 + K_3 + K_4) \times T_{cp} \times \Gamma_p: 100 - 9900 \times 2,5 \times 15 : 100 = 3712.$$

Вексель по первому году платежа:  $2475 + (9900 \times 15 : 100) = 3950$

Вексель по второму году платежа:  $2475 + (7425 \times 15 : 100) = 3589$

Вексель по третьему году платежа:  $2475 + (4950 \times 15 : 100) = 3217$

Вексель по четвертому году платежа:  $2475 + (2475 \times 15 : 100) = 2846$

Реализация продукции иностранному покупателю в бухгалтерском учете на счетах получит следующее отражение в табл.

### **Схема корреспонденции счетов по учету экспортных операций с предоставлением коммерческого кредита**

№ п/п	Содержание	Сумма в долл. США	Курс ЦБ РФ долл. / руб.	Сумма в инв. рублях	Корр. счет Дт	Корр. счет Кт
1	Оприходована на складе экспортера выпущенная из производства продукция по производственной себестоимости	10000	32,0000	320 000	43-11	20-1
2	Выставлен счет иностранному покупателю по контрактной стоимости	11000	32,0000	352 000	62-15	90-11
3	Погашается задолженность иностранного покупателя в сумме частичной оплаты (10% контрактной стоимости)	1100	32,0000	35 200	52-1	62-15
4	Учитывается задолженность покупателя в сумме процента по предоставленному коммерческому кредиту	3712	32,0000	118 784	62-15	98-1
5	Отражены гарантийные обязательства банка импортера (110 000-11000 + 37 120)	13612	32,0000	435 584	008-1	
6	Списывается учтенная продукция по производственной себестоимости	10000	32,0000	3200000	90-21	43-11
7	Отражены расходы по транспортировке продукции до границы продавца			16100	44-1	76
8	Списываются транспортные расходы			16100	90-21	44-1
9	Покупатель произвел расчеты векселем	13612	32,0000	435 584	62-31	62-15
10	Погашен вексель по истечении срока платежа в банке	13612	32,0000	435 584	52	62-31
11	Списываются проценты по коммерческому кредиту	3712	32,0000	118 784	98-1	91
12	Списывается задолженность по гарантийным обязательствам банка	13612	32,0000	435 584		008-1
13	Списывается финансовый результат от продажи			15 900	90-91	99-1

#### **4.Учет расчетов по НДС при экспортных операциях**

Все российские экспортеры с третьего квартала 2001 г. исчисляют НДС по налоговой ставке 0%. Исключение составляют экспортеры нефти, природного газа, стабильного газового конденсата в страны СНГ, которые облагаются по общеустановленной ставке.

Установленная ставка НДС 0% предусматривает, что все суммы НДС, уплаченные экспортером своим поставщикам и непосредственно относящиеся к затратам на производство и реализацию экспортером продукции (работ, услуг), должны быть представлены к возмещению из бюджета.

В современных условиях для расчета НДС по ставке 0% составляется отдельная декларация, которая ежемесячно до 20 числа сдается в налоговый орган вместе с основной декларацией по расчету НДС.

В целях возмещения НДС по затратам, приходящимся на экспортную продукцию, налоговому инспектору предоставляются для подтверждения обоснованности применения ставки 0% (согласно ст. 165 НК РФ) следующие документы:

- 1) контракт {копии контракта} налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределами таможенной территории РФ;
- 2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление на счет налогоплательщика выручки от иностранного покупателя;
- 3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товаров в режиме экспортта;
- 4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Кроме того, налоговые органы требуют комплект документов, подтверждающих фактические затраты, относимые на себестоимость экспортной продукции, НДС по которым организация предъявляет к возмещению из бюджета.

Для возмещения НДС из бюджета при экспортных операциях указанные выше документы представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% при реализации товаров в срок не позднее 180 дней с даты оформления грузовой таможенной декларации на вывоз груза в режиме экспортта,

Как правило, возмещение НДС из бюджета по экспортным операциям производится не позднее чем через 3 месяца, считая со дня представления декларации по налоговой ставке 0% и требуемых документов.

Мотивированное заключение об отказе в возмещении представляется налогоплательщику в течение 10 дней с момента вынесения такого решения. Если заключение не представлено в указанный срок или решение не вынесено в течение 3 месяцев, то налоговый орган обязан принять решение о возмещении НДС.

В случаях, если в указанные сроки налогоплательщик не представил документы, подтверждающие фактический экспорт товаров, выполненные работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией товаров, то эти операции по поставке товаров подлежат налогообложению по установленным ставкам.

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0%, то уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику.

Рассмотрим пример. ООО "Вымпел" подписало контракт на поставку партии товара (кондиционеров) в Литву общей стоимостью 5 000 000 руб. При этом ООО "Вымпел" закупило кондиционеры у поставщика по стоимости 3 600 000 руб. (в том числе НДС — 600 000 руб.), Издержки обращения по реализации данной партии товара составили 1 000 000 руб. Из них 500 000 — затраты, облагаемые НДС по ставке 0% согласно ст. 164 НК РФ, т. е. работы (услуги) по

погрузке, перегрузке, транспортировке товара, направляемого на экспорт, восполняемые российскими перевозчиками. А 500 000 руб. составили накладные расходы, связанные со складированием и управленческой деятельностью ООО, НДС по ним составил 100 000 руб.

Издержки были оплачены, счета-фактуры поставщиками предъявлены.

15 июня 2006 г. была утверждена грузовая таможенная декларация на вывоз данной партии товара.

В бухгалтерии ООО "Выспел" делаются следующие записи:

Дт 41, Кт 60 — 3 000 000 руб. — принят на учет закупленный товар у поставщика;

Дт 19, Кт 60 — 540 000 руб. — отражена сумма НДС по партии полученного товара;

Дт 60, Кт 51 — 3 540 000 руб. — оплачен товар поставщику;

Дт 44, Кт 76 — 500 000 руб. — приняты к учету расходы по погрузке, транспортировке российским перевозчикам;

Дт 44, Кт 76 — 500 000 руб. — приняты к учету управленческие и складские расходы в объеме, относимом к данной партии товара;

Дт 19, Кт 76 — 180 000 руб. — принят к учету НДС по этим затратам;

Дт 76, Кт 51 — 1 180 000 руб. — оплачены выполненные работы (услуги);

Дт 62, Кт 90 — 5 000 000 руб. — предъявлены счета за поставленный товар иностранному покупателю;

Дт 51, Кт 62 — 5 000 000 руб. — поступила выручка от иностранного покупателя.

Теперь проиллюстрируем отражение НДС в декларации, предоставляемой ООО "Выспел" в налоговую инспекцию.

Прежде всего делается запись в листе 07 Приложения В "Стоимость товаров (работ, услуг), по которым предполагается применение ставки 0 процентов".

В течение 180 дней, т. е. до 13 октября 2006 г., ООО "Выспел" представляет необходимый комплект документов в налоговую инспекцию для подтверждения правомерности применения ставки. И в том месяце, когда налоговая инспекция даст разрешение на применение ставки и возможных вычетов, в декларации по налоговой ставке 0% делаются записи.

По строкам 1.1 и 4 листа 02 — 5 000 000 руб., по строкам 5.1, 5.1.2, 9 листа 03 —

700 000 руб. ( $540\ 000 + 180\ 000$ ) и делаются записи в бухгалтерском учете: Дт 68, Кт 19 — 720 000 руб. на принятую к зачету сумму НДС.

Если данный экспорт не подтверждается налоговыми органами, то информация об этом должна быть отражена в разделе 11 (листы 04, 05) декларации по налоговой ставке 0% по строкам 21, 22 листа 04 декларации по НДС, сумма же доначисленного НДС должна быть внесена в бюджет.

В случаях, если задолженности перед бюджетом у налогоплательщика нет, то налоговый орган принимает решение о зачете суммы, подлежащей возмещению, в счет текущих платежей по НДС, а также другим налогам или налогам (сборам), уплачиваемым на таможне по согласованию с таможенными органами.

При этом возможен возврат денежных сумм организации на основании отдельного заявления. В таких случаях возврат денежных средств производит федеральное казначейство путем зачисления на расчетный счет налогоплательщика в течение двух недель с момента получения решения налогового органа.

На деньги организации, вовремя не возвращенные, согласно п. 4 ст. 176 НК РФ, начисляются проценты по ставке рефинансирования Банка России.

Учет НДС авансовых платежей по экспортным операциям

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ авансовые платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров, облагаются НДС по установленной ставке.

Данное положение распространяется и на предоплату по экспортным сделкам за исключением авансов по экспортируемым товарам, длительность производственного цикла изготовления которых превышает 6 месяцев.

Этот перечень товаров закрытый, его определяет Правительство РФ.

Сумма авансовых платежей и расчетная сумма НДС отражается по строке 11 листа 04 декларации по налоговой ставке 0%. При этом налог вносится в бюджет в общем порядке до 20 числа месяца, следующего за месяцем поступления денежных средств на расчетный счет организации-экспортера.

А когда экспорт подтвержден, то сумма НДС по авансам декларируется по строке 6 листа 03 декларации по налоговой ставке 0% и данная сумма налога предъявляется к возмещению из бюджета.

Рассмотрим пример. ООО "Вымпел" получило аванс по контракту поставки партии кондиционеров в Латвию в сумме 1 000 000 руб. Общая сумма контракта составила 3 000 000 руб. Впоследствии товар был оплачен полностью, и применение ставки 0% было подтверждено налоговой инспекцией.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дт 51, Кт 62 — 1 000 000 руб. — получен аванс по контракту;

Дт 62, Кт 68 — 152 500 — выделен НДС по авансу с отражением в декларации к оплате;

Дт 68, Кт 51 — 152 500 — НДС уплачен в бюджет;

Дт 62, Кт 90 — 3 000 000 руб. — отражена выручка за поставленный товар;

Дт 51, Кт 62 — 2 000 000 — произведен окончательный расчет по данному контракту.

После подтверждения со стороны налоговых органов применения налоговой ставки 0% делается запись:

Дт 68, Кт 62 — 152 524 руб. — предъявлен к возмещению НДС по полученному авансу.

## 5. Учет экспорта товаров через посредника

По договорам комиссии экспортные операции могут осуществлять посреднические организации.

В качестве комитента (владельца экспортного товара) могут выступать предприятия производители или торговые организации различных форм собственности.

В качестве комиссионера выступает посредник — внешнеэкономическая организация, специализирующаяся на экспортно-импортных операциях, которая, получив предложение от комитента, ищет покупателя и продает товар от своего имени или за счет комитента.

Между организацией-посредником и поставщиком экспортного товара заключается контракт (договор комиссии), на основании которого посредник за вознаграждение обязуется заключить с иностранной фирмой контракт на реализацию товаров (работ, услуг).

Договор комиссии отличается от договора поставки тем, что право собственности на товар не переходит от поставщика к посреднику, тогда как при договоре поставки товар меняет собственника (из собственности поставщика переходит в собственность покупателя). При договоре комиссии поставщик остается собственником товара до момента перехода права собственности на товар к иностранному покупателю, а посредник лишь оказывает конкретные услуги поставщику в реализации товара на условиях, предусмотренных договором комиссии, за комиссионное вознаграждение, которое подтверждается актом выполненных работ.

Условия реализации при этом могут быть разнообразными:

- с завозом товара на склад посредника;
- без завоза товара на склад посредника;
- с участием посредника в расчетах между импортером и экспортером товара;
- без участия посредника в расчетах между импортером и экспортером товара.

Именно от этих условий организаций исполнения контрактов зависит методика бухгалтерского учета у посредников экспортных операций.

Как правило, комиссионер и комитент расчеты между собой проводят через счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"; субсчет для комиссионера — "Расчеты с комитентом", для комитента — "Расчеты с комиссионером".

В случаях, когда посредник от экспортёра получает товар, то отражает его приход на забалансовом счете по дебету 004 "Товары, принятые на комиссию", субсчете 1 "Экспортные товары, принятые на комиссию".

Отражение операций на счетах бухгалтерского учета комиссионера-посредника и комитента-экспортёра представлено в табл.

**Схема корреспонденции счетов по учету экспорта товаров у посредника (комиссионера) и у экспортёра (комитента)**

№ п/	Содержание операций	Название документа	Сумма в	Комиссион	Комиссионер Кт	Комитет Дт	Комитент
1	Товар получен на комиссию	счет-фактура	100 000	004		90-21	43-1
2	Оплачено за транспортировку товара НДС	квит.ж/д счет-фактура	40 000 7200	76-1 76-1	51 51	44-1 19	76-2 76-2
3	Отправлены счета иностранному покупателю 42 000 долл. США	Коносамент извещение комиссионера	331000	62-2	76-16	76-26	90-1
	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	справка бухгалтера	100 000		004	90-2	43-1
4	Начислено комиссионное вознаграждение	акт выполненных работ, отчет комиссион	33 100	76-2	90-2	44-1	76-2
	НДС 18%		5958	90-4	68	19	76-2
5	Списаны коммерческие расходы на реализованный товар	справка бухгалтера - поставщика	83 000			90-21	44-1
6	Поступила валютная выручка на валютный счет комиссионера	выписка банка	335 000	52	62-2		
7	Перечислена валютная выручка комитенту	выписка банка	335 000	76-1	52	52	76-2
8	Перечислены комиссионеру задолженность и комиссионное вознаграждение	выписка банка	87 760	51	76-1	76-2	51
9	Начислено НДС в бюджет по выполненным и оплаченным работам	справка бухгалтера	5958			76-3	68

Вариант бухгалтерского учета у посредника с его участием в расчетах с импортером и экспортёром без завоза товаров рассмотрим на следующих примерах.

**Схема корреспонденции счетов по учету экспорта товаров у посредника с его  
участием в расчетах с импортом без завоза товаров на склад**

Содержание операций	Сумма в ДОЛЛ. США	Курс ЦБ РФ руб. за долл.	Сумма В ИНБ. руб.	Кор. счетов Дт	Кор. счето в Кт
Посредником (внешнеэкономической организацией) произведен акцепт счета экспортёра за товар, отправленный до порта СНГ	10000	32,200 0	320000	45-13	60-11
Транспортные расходы по доставке товара от порта СНГ до порта назначения, оплаченные в инвалюте	100	32,200 0	3220	44-2	52
Товар отгружен из порта СНГ в порт назначения импортера на сумму	10000	32,200 0	322000	90-21	45-13
Счет импортеру, предъявленный посреднической организацией	10000	32,200 0	322000	62-11	90-11
Уменьшение задолженности перед экспортёром на сумму уплаченных транспортных расходов	100	32,200 0	3220	60-11	44-2
Счет оплачен импортером	10000	32,200	322	52	62-11
Сумма комиссионного вознаграждения, исчисленная в размере 10% от выручки-брутто, на которую уменьшается задолженность перед предприятием-экспортёром	1000	32,200 0	32 200	76-2	90-21
Заработка плата, начисленная персоналу за отчетный период			5000	44	70
Отчисления от общей суммы начисленной зарплаты			1925	44	69
Затраты, списанные за отчетный период			1925	90-21	44
Определен финансовый результат			32 200	99	90-9

В случаях без участия посредника в расчетах учет экспортных операций у него отражается так:

1. Дт 76-2, Кт 90-1 — при отражении валового дохода в размере комиссии с пересчетом по курсу ЦБ РФ;

2. Дт 90, Кт 68 — при отражении задолженности бюджету по НДС с пересчетом в рубли по курсу Банка России;

3. Дт 68, Кт 52 — при оплате задолженности бюджету по НДС с пересчетом в рубли.

Во всех случаях участники договора руководствуются ст. 999 ГК РФ, согласно которой после исполнения поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

## **2. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ**

### **2.1 Практическое занятие №1 (1 час).**

**Тема: Методические и организационно-правовые основы учета внешнеэкономической деятельности**

#### **2.1.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы: Сущность ВЭД и задачи бухгалтерского учёта.

Нормативно-правовое регулирование ВЭД. Особенности бухгалтерского учета ВЭД.

Составление внешнеторгового контракта и определение в нём валютно-финансовых условий сделки.

#### **2. Решение задачи:**

Составить корреспонденцию, определить финансовый результат от покупки валюты.

Оформить карточку аналитического учета к счету 52 – текущему валютному счету.

Определить сальдо на конец месяца и составить бухгалтерские проводки. Счет открыт в евро. Сальдо на начало месяца 1500 евро (курс 1 евро = 35 руб.). Содержание операций:

- 1) 2.08 зачислено на счет 900 евро по курсу 35,1 руб./евро;
- 2) 4.08 списано со счета 60 евро по курсу 35,15 руб./евро;
- 3) 8.08 зачислено на счет 250 евро по курсу 35,18 руб./евро;
- 4) 15.08 списано со счета 350 евро по курсу 35,20 руб./евро;
- 5) 25.08 списано 400 евро по курсу 35,22 руб./евро. Курс на конец месяца 35,25 руб./евро.

#### **2.1.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **2.1.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2.2 Практическое занятие №2 (1 час).**

**Тема: Основы бухгалтерского учета операций в иностранной валюте**

#### **2.2.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

Бухгалтерский учёт операций в иностранной валюте.

Учёт в бухгалтерии операций на валютных счетах.

Учет операций по покупке и продаже иностранной валюты. Учёт курсовых разниц. Порядок открытия валютных счетов в банках.

#### **2. Решение задачи:**

Составить корреспонденцию.

У организации на валютном счете числится 100000 долл. США. На момент зачисления средств (15.12.11) официальный курс доллара составил 29 руб./долл. На 31 декабря 2011 г. курс составил 28,7 руб./долл. В учете организации делается проводка: Дебет 91-2 Кредит 52 - 30000 руб. (100000 долл. x (29 руб./долл. - 28,7 руб./долл.)) – отражена отрицательная курсовая разница.

#### **2.2. 2.Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.2.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2.3. Практическое занятие №3 (1 час).**

#### **Тема Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях 2.3.1**

##### **Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы: Учёт имущества и источников его формирования на СП. Учёт командировочных расходов в иностранной валюте. Учёт операций по ликвидации СП.

##### **2. Решение задачи:**

Составить корреспонденцию по операциям на совместном предприятии

№ п/п	Содержание операции	Сумма	Дт	Кт
1	После регистрации совместного предприятия, как акционерного общества, сделаны записи на сумму зарегистрированного уставного капитала	2000000		
2	Поступили вклады от участников: - основные средства - материалы - денежные средства на расчетный счет	100000 500000 1400000		
	Получена в кассу иностранная валюта на командировочные расходы (1000 долл. по курсу - 28 руб./долл.)			
4	Выдана иностранная валюта из кассы сотруднику на командировочные расходы (1000 долл. по курсу 28,50 руб./долл.)			
5	По авансовому отчету списаны с подотчетного лица: - суточные в пределах норм (500 долл.) - суточные сверх норм (150 долл.) - стоимость перелета (300 долл.) Курс доллара - 28,30 руб./долл.			
6	Удержан НДФЛ, исчисленный с суммы превышения суточных над установленными нормами			
7	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды с сумм превышения суточных над установленными нормами			
8	Остаток аванса внесен в кассу (курс доллара - 28,10 руб./долл.)			
9	Неиспользованная иностранная валюта внесена на текущий валютный счет (курс доллара - 28,20 руб./долл.)			
10	При ликвидации совместного предприятия проданы: основные средства - материалы	600000 210000		
11	Начислен НДС по проданным активам			
12	Списана себестоимость проданных материалов	150000		

13	Списаны: - основные средства по остаточной стоимости - начисленная амортизация на проданные основные средства	500000 20000		
----	---	-----------------	--	--

### **2.3.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.3.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **2.4. Практическое занятие №4 (1 час).**

**Тема: Учет результатов совместной деятельности.**

#### **2.4.1 Задание для работы:**

Разобрать со студентами следующие вопросы: Бухгалтерская отчётность совместных предприятий. Учет имущества на совместных предприятиях.

Учет результатов совместной деятельности.

#### 1. Решение задачи:

Составить корреспонденцию, определить финансовый результат от покупки валюты.

Организация заключила импортный контракт на покупку товаров на сумму 20000 долларов США. Она подала поручение на приобретение валюты и перечислила для этого 585000 руб. Банк приобрел валюту по курсу 29,20 руб./долл. Остаток неиспользованной суммы банк зачислил на расчетный счет организации. Курс доллара, установленный ЦБ РФ на день покупки, составил 29 руб./долл. В этот же день деньги, были переведены поставщику.

За операцию по покупке валюты и переводу денег банк удержал комиссионное вознаграждение в размере 1500 руб.

### **2.4.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.4.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **2.5 Практическое занятие №5 (1 час).**

**Тема: Учет импортных операций 2.5.1**

#### **Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы: Особенности учета импортных операций, товаров Основные положения «ИНКОТЕРМС – 2000».

Учет реимпортных операций.

Учёт импортных операций с участием посредников. Особенности расчётов по таможенным платежам.

#### 2. Решение задачи:

1. Составить корреспонденцию на счетах бухгалтерского учета.

1) Организация импортирует товары, стоимость которых составляет 100000 долл. Товар был доставлен на борт судна 4 марта. Таможенная декларация была подана 12 марта. Таможенная пошлина составляет 10%. Приобретенный товар не облагается акцизами и облагается НДС по ставке 18%. Задолженность перед поставщиком была погашена 19 марта. В учетной политике организации указано, что фактические расходы на приобретение товаров

отражаются на счете 16. Отклонения в стоимости реализованных товаров списывается пропорционально стоимости реализованных товаров. Курс ЦБ РФ:

- на 4 марта - 29,6 руб./долл.
- на 12 марта - 29,5 руб./долл.
- на 19 марта - 29,4 руб./долл.

а) товар переходит в собственность покупателя в момент исполнения им своих обязательств;

б) товар переходит в собственность покупателя после его оплаты.

2) 15 мая организация (комитент) заключила с посредником (комиссионером) договор комиссии на приобретение партии товаров у иностранного поставщика стоимостью 200000 евро. Посредническое вознаграждение составляет 7% от стоимости импортируемых товаров. Согласно условиям договора комитент перечислил комиссионеру 4440000 руб. для покупки иностранной валюты. 26 мая комиссионер представил в банк распоряжение на покупку валюты в размере 100230 евро и перечислил для этой цели 3700000 руб. Банк приобрел валюту по курсу 36,50 руб./евро. Остаток неиспользованных средств был возвращен на счет комиссионера.

27 мая валюта зачислена на валютный счет комиссионера. В этот же день комиссионер перечислил зарубежному партнеру предоплату в размере 100%. Вознаграждение банка за приобретение валюты составило 10000 руб., за перевод валюты за границу - 30 евро. 21 июня товар пересек границу РФ. По условиям контракта в этот момент риск случайной гибели товара перешел к комиссионеру. Для оплаты таможенных платежей комитент перечислил комиссионеру 1050000 руб. 21 июня при ввозе товара комиссионер заплатил следующие платежи:

- таможенную пошлину (10%)
- НДС (18%)
- таможенные сборы в рублях Курс ЦБ РФ:
- на 26 мая - 36 руб./евро
- на 27 мая - 36,3 руб./евро
- на 21 июня - 35,6 руб./евро

### **2.5.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.5.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **2.5 Практическое занятие №6 (1 час).**

**Тема: Аудит импортных операций**

### **2.6.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы: Импортные операции предприятия как объект аудита.

Аудит операций по покупке иностранной валюты.

Аудит учёта основных средств и МПЗ, приобретаемых по импортным контрактам, заключённым с иностранными поставщиками.

Аудит операций по кассе в иностранной валюте и расчётов с подотчётными лицами в иностранной валюте.

2. Решение задачи:

Составление плана и программы проведения аудита импортных операций, тестов системы внутреннего контроля и аудиторского заключения.

## **2.6.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

## **2.6.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **2.7 Практическое занятие №7 (1 час).**

**Тема: Учет экспортных операций**

### **2.7.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы: Особенности учёта экспортных операций.

Учёт экспорта товаров через посредников. Учет реэкспортных операций.

Налогообложение экспортных операций.

Определение таможенной стоимости и уплата таможенных пошлин и сборов.

Бухгалтерский и налоговый учет операций по экспорту работ и услуг.

2. Решение задачи:

Составить корреспонденцию на счетах бухгалтерского учета.

1) 15 мая российская организация отгрузила иностранному покупателю 100000 шт. микросхем собственного производства. Контрактная цена 1 микросхемы -

30 евро. Стоимость всей партии составляет 3000000 евро, а ее производственная себестоимость - 60000000 руб. Поставка микросхем произведена на условиях DAF. Условиями контракта определено, что право собственности на товар переходит к покупателю на границе. Стоимость транспортной услуги по доставке груза со склада экспортёра до границы - 200000 руб. При таможенном оформлении (22 мая) уплачены таможенная пошлина в сумме 1000000 руб. и соответствующий сбор. Товар пересек границу 5 июня. Расчеты с покупателем произведены 11 июня. Официальный курс евро составил:

- на дату таможенного оформления груза - 42,19 руб.;
- на дату пересечения границы - 42,05 руб.;
- на дату зачисления выручки на транзитный валютный счет - 41,85 руб.

2) 14 июня на транзитный валютный счет организации поступила 100%-ная предоплата от иностранного партнера в счет предстоящей поставки товара, стоимость которого в соответствии с заключенным контрактом составляет 4800 евро. Сумма НДС, уплаченная российскому поставщику при приобретении данного товара на территории РФ, составила 20000 руб., дата оформления ГТД и передачи груза перевозчику - 21 июля.

Полный пакет документов, подтверждающих правомерность применения нулевой налоговой ставки по НДС, собран в августе. Курс ЦБ РФ:

- на 14 июня - 41,20 руб./евро;
- на 30 июня - 42 руб./евро;
- на 21 июля - 42,50 руб./евро.

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц.

3) Организация, поставляющая на экспорт древесину, заключила контракт с иностранным покупателем на 30000 долл. Себестоимость отгруженной продукции составила 600000 руб.

5 июня организация отгрузила со склада древесину и оформила товар на таможне. Транспортные расходы по доставке товара до таможни составили 5900 руб., в т. ч. НДС 18%. 7 июня товар передан иностранному перевозчику.

Право собственности на древесину переходит к покупателю в момент передачи товара иностранному перевозчику. Покупатель расплатился с экспортёром 22 июня. Курс ЦБ РФ составил:

- на 5 июня - 30,70 руб./долл.
- на 7 июня - 30,50 руб./долл.
- на 22 июня - 30,30 руб./долл.

Таможенная пошлина равна 4500 долл., сбор за таможенное оформление в рублях - 992,8 руб., в иностранной валюте - 15 долл.

### **2.7.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.7.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **2.8 Практическое занятие №8 (1 час). Тема: Аудит экспортных операций**

### **2.8.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы: Экспортные операции как объект аудита.

Аудит расчётов с иностранными покупателями в иностранной валюте и в рублях.

Аудит операций по продаже иностранной валюты. Аудит экспортной выручки.

2. Решение задачи:

Составление плана и программы проведения аудита экспортных операций, тестов системы внутреннего контроля и аудиторского заключения.

### **2.8.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **2.8.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

Разработал(и): \_\_\_\_\_

А.Р.Хаметова