
ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ



657(07)

У 919

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

серия основана в 1996 г.



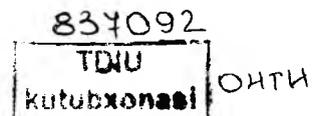
УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Под редакцией профессора **В.И. Бариленко**

Второе издание

Рекомендовано
Государственным университетом управления
в качестве учебного пособия для студентов высших учебных
заведений, обучающихся по специальности 080109
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Регистрационный номер рецензии: 699 от 11.01.2010 г., МГУП



Москва
ИНФРА-М
2014

657 (07)

+658.1

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
У91.9

Рецензент

д-р экон. наук, профессор *Е.С. Исеев*

Авторский коллектив:

д-р экон. наук, проф. *В.И. Бариленко*, канд. экон. наук, доц. *Л.К. Плотникова*,

канд. экон. наук, доц. *В.В. Плотникова* (гл. 4–14);

д-р экон. наук, проф. *В.С. Плотников*, канд. экон. наук, доц. *О.В. Плотникова* (гл. 1–3)

Под общей редакцией д-ра экон. наук, проф. *В.И. Бариленко*

Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие / Под ред. проф. В.И. Бариленко. — 2-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2014. — 368 с. — (Высшее образование).

У91

ISBN 978-5-16-004717-1

В учебном пособии подробно освещены вопросы нормативного регулирования бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности в России, правила учета и анализа валютных операций на предприятиях, взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета. В отдельные разделы выделены основные вопросы учета операций экспорта и импорта в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

В работе подробно рассматривается методика анализа внешнеэкономической деятельности и оценки ее эффективности. Излагаются основы независимого аудиторского контроля внешнеэкономической деятельности.

Книга предназначена для студентов, а также бухгалтеров, аудиторов, преподавателей экономических вузов, слушателей систем повышения квалификации.

ББК 65.052я73

ISBN 978-5-16-004717-1

© Коллектив авторов, 2009, 2011

Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.

Усл. печ. л. 23,0. Уч.-изд. л. 27,69.

Доп. тираж 500 экз. Заказ № 4319.

Отпечатано с готовых диапозитивов в ОАО ордена «Знак Почета»
«Смоленская областная типография им. В. И. Смирнова».
214000, г. Смоленск, проспект им. Ю. Гагарина, 2.

ВВЕДЕНИЕ

Внешнеэкономическая деятельность — существенная составляющая работы современных предприятий в условиях рыночной экономики. Для России это направление приобретает особую актуальность в связи с ее предстоящим вступлением во Всемирную торговую организацию (ВТО) и необходимостью дальнейшей адаптации к условиям мировой экономики. В то же время ощущается явный дефицит практического опыта и методических разработок в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита внешнеэкономической деятельности отечественных предприятий. В настоящем учебном пособии раскрываются вопросы нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности, организации и методики ее отражения — в учете, анализе и аудиторском контроле.

Реформирование внешнеэкономической деятельности в России сопровождается значительными изменениями законодательства. Концепция Федерального закона № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (Закон № 173-ФЗ) предусматривала постепенную либерализацию валютного законодательства РФ по мере ускорения экономического развития страны, повышения устойчивости платежного баланса и укрепления валюты Российской Федерации. Подобные действия законодательных и регулирующих органов явились также результатом последовательной реализации политики руководства нашей страны, направленной на обеспечение свободной конвертируемости рубля.

Наиболее существенными следует признать положения ст. 6 Закона № 173-ФЗ, в соответствии с которой валютные операции между резидентами и нерезидентами проводятся без ограничений, а также отмену ст. 21 Закона № 173-ФЗ «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации».

Безусловно, серьезные изменения, вводимые законодательством, потребовали изменений в методологии учета валютных операций.

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

Еще один позитивный признак — сопровождение нового ПБУ 3/2006 приказами Минфина РФ (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, как обычно, 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 российскую искусственную дифференциацию прочих доходов и расходов, законодатель аналогичным образом поступил в отношении валютных разниц.

Основываясь на современных принципах нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности и валютного контроля, авторы учебного пособия раскрывают порядок организации бухгалтерского и налогового учета валютных операций, методики учета операций экспорта и импорта.

Значительная часть пособия посвящена особенностям анализа внешнеэкономической деятельности российских предприятий и его роли в управлении этой деятельностью. Раскрыты принципы информационного обеспечения подобного анализа. Приводятся методики анализа экспортно-импортной и инвестиционной деятельности на внешнем рынке. Особое внимание уделено принципам аналитической оценки условий внешнеэкономических контрактов и вариантов сделок для обоснованного выбора управленческих решений. Рассматриваются специфические для внешнеэкономической деятельности валютные риски и методы их снижения.

В учебном пособии раскрываются также особенности независимого аудиторского контроля внешнеэкономической деятельности.

Изложение теоретического материала в пособии сопровождается контрольными вопросами и тестами, позволяющими оценить степень овладения необходимыми знаниями.

Учебное пособие может быть полезно не только студентам и слушателям системы повышения квалификации, но и практическим работникам экономических служб предприятий, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

Часть I УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ГЛАВА 1

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНО-НОРМАТИВНОЕ 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 ею в РФ 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 общеэкономические законы, например законы «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, 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.

В настоящее время этим органом является Министерство промышленности и торговли РФ, осуществляющее следующие функции в области внешнеэкономической деятельности:

- по поддержке экспорта промышленной продукции, обеспечения доступа на рынки товаров и услуг, выставочной и ярмарочной деятельности;
- по проведению расследований, предшествующих введению специальных защитных, антидемпинговых или компенсационных мер при импорте товаров;
- по применению мер нетарифного регулирования;
- а также функции уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование внешнеторговой деятельности, за исключением вопросов таможенно-тарифного регулирования и вопросов, связанных с присоединением Российской Федерации к Всемирной торговой организации.

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 самостоятельным структурным подразделением, работающим под руководством Правительства РФ.

В целом система управления таможенным делом определяется Таможенным кодексом РФ и включает три уровня: Федеральную таможенную службу, региональные таможенные управления 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 экономического развития РФ;
- Министерство финансов 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, Федеральная служба безопасности и т.д.).

Внешеэкономическая 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 иностранной 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 эконо-

мику, 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.

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 заменить 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».

Расчеты между российскими фирмами (резидентами) и иностранными фирмами (нерезидентами). 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.

Если фирма переводит валюту за рубеж, документы, подтверждающие импорт, она должна представить до перечисления денег. Вместе с ними следует подать в банк справку о валютных операциях для обоснования валютного платежа.

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 те-

куший 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 беспрошлинной торговли;
- расчеты в валюте между российскими фирмами, если одна из них импортер или экспортер, 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.

Нормативные положения Закона № 173-ФЗ устанавливают обязанность резидентов Российской Федерации по зачислению иностранной и российской валюты на счета в уполномоченных банках в отношении договоров, связанных с внешнеэкономической деятельностью резидентов. В настоящее время продолжают действовать

нормативные положения Инструкции Банка России от 30.03.2004 № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации», несмотря на отмену с 1 января 2007 года нормы ст. 21 Закона № 173-ФЗ, устанавливавшей правовую обязанность для резидентов по продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке. Следовательно, нормативные положения Инструкции Банка России № 111-И продолжают действовать исключительно в целях зачисления иностранной и российской валюты на специальные транзитные и текущие валютные счета резидентов в уполномоченных банках.

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. 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 купли-продажи 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 ценными бумагами, включая векселя, облигации, акции, инвестиционные паи паевых инвестиционных фондов и др. Также появилась возможность осуществлять учет прав резидентов на внешние ценные бумаги и учет прав нерезидентов на внутренние ценные бумаги без использования специальных разделов счетов депо.

Отменяемые нормы валютного законодательства РФ в основном касались положений, устанавливавших возможность введения Банком России ограничений в форме использования специальных счетов, предварительной регистрации счетов в иностранных банках и обязательной продажи части валютной выручки. Таким образом, основной концепцией валютного законодательства становится осуществление валютного контроля в целях обеспечения репатри-

ации экспортной выручки и обеспечения положительного сальдо платежного баланса, а также ведения учета проводимых в Российской Федерации валютных операций, в том числе для составления достоверной отчетности и бюджетного планирования.

При этом сохраняются нормы валютного законодательства РФ, порядки осуществления валютного контроля и формирования уполномоченными банками отчетности по валютным операциям.

Безусловно, серьезные изменения, проводимые в законодательстве, потребовали изменения методологии учета валютных операций.

В бухгалтерском учете ВЭД, несмотря на достаточно жесткие рамки (особенно в области налогообложения), российские стандарты все больше учитывают требования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в частности стандарта IAS 21 «Влияние изменения валютных курсов».

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 IAS 21, опубликованный в вестнике Европейского Союза 2004 L 394/97, полный официальный текст которого на русском языке опубликован в «Международных стандартах финансовой отчетности 2008» (М.: Аскери-АССА, 2008).

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. Конечно, не будь этого переходного правила в приказе, организации, применяя раздел III «Изменение учетной политики» ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», все равно должны были бы прийти к такому же выводу и пересчитать дебиторскую и кредиторскую задолженность в условных единицах на 1 января 2007 г.

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.

1.2. 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.

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 соответствии с ФЗ № 173-ФЗ, 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 валюте, 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, что 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 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 распространяются на случаи, когда оплата стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, осуществляется в рублях, в том числе по курсу, указанному в договоре.

Положения ПБУ 3/2006 привели порядок учета курсовых разниц в соответствие с изменениями, осуществленными ранее в бухгалтерском учете. Напомним, что приказ Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116н подкорректировал п. 4 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации», вследствие чего выделены только две группы доходов и расходов: от обычных видов деятельности и прочие.

В соответствии с ПБУ 3/2006 курсовые разницы должны начисляться на финансовые результаты как прочие доходы и расходы (исключение — курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам).

Кроме того, особенности учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, определены только ПБУ 3/2006, исключив такие особенности из других нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету (эти нормативно-правовые акты перечислены в приказах № 155н и 156н).

Даты совершения отдельных операций с иностранной валютой. Пересчет стоимости актива или обязательства для целей бухгалтерского учета производится по официальному курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России, либо (при оплате в рублях) по иному курсу, установленному законом или соглашением сторон (условиями договора).

Указанный пересчет в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте (табл. 1.1), а также на отчетную дату.

Таблица 1.1

Сроки совершения операции в иностранной валюте согласно ПБУ 3/2006

<i>Операция в иностранной валюте</i>	<i>Дата совершения операции в иностранной валюте</i>
Операции по банковским счетам в иностранной валюте	Дата зачисления денежных средств на банковский счет организации в иностранной валюте или их списания с валютного счета организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте, в том числе:	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата признания расходов по приобретению МПЗ
импорт услуги	Дата признания расходов по услуге
расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте (основные средства, нематериальные активы и др.) во внеоборотные активы	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотного актива

Пересчет на отчетную дату производится по следующим видам активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте:

- денежных знаков в кассе организации;
- средств на банковских счетах (банковских вкладах);
- денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг;
- средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков).

Стоимость вложений во внеоборотные активы (ОС, нематериальные активы и др.), материально-производственные запасы

(МПЗ) и другие активы, не перечисленные выше, принимаются 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.

Рассмотрим подробнее некоторые аспекты учета пересчета в рубли отдельных активов, обязательств и операций.

После принятия к бухгалтерскому учету наличной и безналичной иностранной валюты, ценных бумаг, дебиторской и кредиторской задолженности организация может совершать с ними различные 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 признаваемых 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 разница 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 согласно ст. 277 НК РФ. В этом случае в бухгалтерском учете прибыль увеличивается, а в целях налогообложения величина налоговой базы не изменяется, в результате чего сумма условного расхода по налогу на прибыль должна быть скорректирована в сторону уменьшения. Отнести эти различия в классификации доходов к временным разницам не представляется возможным, так как они участвуют в формировании и бухгалтерской, и налоговой прибыли в разных отчетных периодах. Формально данные различия можно было бы отнести к постоянным разницам, поскольку они никогда не будут участвовать в формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Однако следствием постоянной разницы являются постоянные налоговые обязательства, приводящие к увеличению суммы налога на прибыль, рассчитанного в соответствии с требованиями налогового законодательства в сравнении с начисленной суммой налога по данным бухгалтерского учета. В этой ситуации имеет место уменьшение бухгалтерской прибыли для целей налогообложения и, следовательно, — постоянная вычитаемая разница. Таким образом, ее следствием будет не отраженный в ПБУ 18/02 постоянный налоговый актив (по аналогии с тем, что вычитаемые временные разницы формируют отложенные налоговые активы). Поскольку в отчете о прибылях и убытках справочно приводятся данные о посто-

янных налоговых обязательствах (активах), можно считать, что термин «постоянный налоговый актив» является практически официально установленным. На взгляд авторов, термины «постоянные налоговые активы» и «отложенные налоговые активы» являются не совсем корректными, поскольку под активами в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности понимаются ресурсы, контролируемые компанией, которые образовались в результате событий прошлых периодов и от которых компания ожидает экономических выгод в будущем. Ни постоянные, ни отложенные налоговые активы не имеют указанных выше признаков и не могут признаваться активами, так как одни не рассматриваются во времени, а другие не приносят экономических выгод, являясь скорее расчетными показателями, чем ресурсами организации. Здесь уместно воспользоваться терминологией МСФО 12 «Налоги на прибыль», в котором имеется понятие «отложенные налоговые требования», возникающие в результате образования вычитаемой временной разницы. Поэтому правильнее было бы использовать понятия постоянных и отложенных налоговых требований, а не активов, но указанные выше термины уже официально установлены нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет в Российской Федерации, и вряд ли претерпят изменения. Таким образом, различия в классификации доходов могут привести к возникновению как простых постоянных, так и отрицательных постоянных разниц и соответственно к образованию постоянных налоговых обязательств и постоянных налоговых активов.

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. Обеспечение взаимосвязки данных по виду разницы с источником ее образования в системе субсчетов возможно, если вводить субсчета с наименованием вида дохода, в оценке которого возникла разница, вместо регулирующего субсчета третьего порядка к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Однако в процессе хозяйственной деятельности организации могут возникнуть новые, не предусмотренные рабочим планом счетов источники доходов, приводящие к образованию постоянных разниц. В результате чрезмерно удлиняется кодификация счета 91 «Прочие доходы и расходы», что приводит к усложнению восприятия информации о прочих доходах и расходах в системе счетов бухгалтерского учета организации. Для устранения отмеченных недостатков представляется целесообразным вести аналитический учет постоянных разниц в классификации и оценке доходов в специальной ведомости к счету 91 «Прочие доходы и расходы», представленной в табл. 1.2.

Данная ведомость может быть составлена как «вручную», так и в автоматизированном режиме. По мере необходимости при возникновении разниц в классификации и оценке других видов доходов возможно введение дополнительных строк между строкой 3 и строкой «Итого на конец года». Такая ведомость ведется накопительно в течение отчетного года с возможностью подведения промежуточных итогов по окончании каждого отчетного периода. Корректность информации, обобщенной в ведомости аналитического учета, зависит от полноты включения в нее доходов.

Поскольку постоянные вычитаемые разницы приводят к образованию постоянных налоговых активов, которые уменьшают условный расход по налогу на прибыль в соответствии с алгоритмом

Таблица 1.2

Ведомость аналитического учета постоянных разниц в классификации и оценке доходов к счету 91 «Прочие доходы и расходы» ОАО «Организация» за 2010 г., руб.

№ п/п	Дата возникновения разниц	Вид актива или обязательства, в оценке которых возникла постоянная разница (счет бухгалтерского учета)	Образование постоянной разницы		Образование постоянной вычитаемой разницы	
			Сумма	Сумма постоянного налогового обязательства (стл. 4 x ставку налога)	Сумма	Сумма постоянного налогового актива (стл. 6 x ставку налога)
1	2	3	4	5	6	7
1	14.04.2010	Безвозмездно получен объект основных средств (01)	5000	1200	(-)	(-)
2	31.12.2010	Излишки ТМЦ, выявленные при инвентаризации имущества (10)	3500	840	(-)	(-)
3	01.06.2010	Взнос в уставный капитал ТМЦ (58)	—	—	(4000)	(960)
Итого на конец года			8500	2040	(4000)	(960)

расчета текущего налога на прибыль, в данной ведомости суммы постоянных вычитаемых разниц и постоянных налоговых активов показаны в скобках.

Преимуществами автоматизированной формы организации аналитического учета постоянных разниц в классификации и оценке доходов над системой ведения дополнительных субсчетов к синтетическим счетам бухгалтерского учета является, во-первых, наглядность взаимосвязки возникающей разницы с видом дохода, во-вторых, расчет итоговых сумм постоянных разниц в классификации и оценке доходов на конец отчетного периода по данным представленной ведомости и, в-третьих, возможность своевременного отслеживания и расчета сумм образовавшихся постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств. Более того, подобная организация учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, обеспечит рас-

крытие информации в бухгалтерской отчетности согласно п. 2 ПБУ 3/2006.

Средства на банковских счетах (банковских вкладах). Действующий Федеральный закон о валютном регулировании использует понятие «средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах». В ПБУ 3/2006 согласно действующему законодательству применяется термин «средства на банковских счетах (банковских вкладах)». Соответственно, им определена дата совершения операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте.

Кассовые операции с иностранной валютой. ПБУ 3/2006 уточняет, что датой совершения кассовых операций с иностранной валютой признаются даты поступления в кассу и выдачи из кассы не только денежных знаков, но и денежных документов в иностранной валюте.

Служебная командировка, служебная поездка. В ПБУ 3/2006 указано, что утверждение авансового отчета для целей пересчета валюты является датой учета расходов, связанных со служебными командировками и служебными поездками работника за пределы территории РФ.

Уставный капитал. ПБУ 3/2006 уточняет, что в добавочный капитал списывают курсовую разницу, связанную с расчетами учредителей по всем вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал. Курсовая разница, возникающая при расчетах с учредителями по вкладам, отражается следующими проводками:

Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 75 — отрицательная курсовая разница;

Дт 75 Кт 83 «Добавочный капитал» — положительная курсовая разница.

Вложения во внеоборотные активы. Финансовое ведомство в ПБУ 3/2006 определило единую дату совершения операции для вложений в иностранной валюте во внеоборотные активы; это дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов (табл. 1.3).

Из этой нормы следует, что стоимость внеоборотных активов, например основных средств, оборудования к установке, нематериальные активы (НМА), пересчитывают в рубли при учете расходов на счетах 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы». Добавим сюда и счет 58 «Финансовые вложения» в части «Долгосрочных финансовых вложений», которые отражаются в I разделе баланса.

Таблица 1.3

Некоторые активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, подлежащие пересчету в рубли

Наименование актива или обязательства	Балансовый счет	Порядок пересчета
Основные средства	01	Первоначальная стоимость основного средства формируется один раз — на дату признания затрат, входящих в стоимость внеоборотного актива, и в дальнейшем переоценке не подлежит
Доходные вложения в материальные ценности	03	Стоимость внеоборотных активов формируется один раз — на дату признания затрат, входящих в стоимость внеоборотного актива, и в дальнейшем переоценке не подлежит
Нематериальные активы	04	Первоначальная стоимость НМА формируется один раз — на дату признания затрат, входящих в стоимость внеоборотного актива, и в дальнейшем переоценке не подлежит
Оборудование к установке	07	Стоимость оборудования к установке формируется один раз — на дату признания затрат, входящих в стоимость внеоборотного актива, и в дальнейшем переоценке не подлежит
Материально-производственные запасы	10, 11, 41	Пересчитываются в рубли на дату принятия активов к бухгалтерскому учету и не переоцениваются
Денежные знаки и денежные документы	50	Пересчитывают в рубли на дату поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или их выдачи
Денежные валютные средства на банковских счетах	52	Дата поступления денежных средств в иностранной валюте на банковский счет организации или их списания
Расчеты по краткосрочным и долгосрочным кредитам банков и займам	66 (67)	Пересчитывают в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	Пересчитывают в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	Пересчитывают в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату
Расходы, связанные со служебными командировками и поездками за пределы территории РФ	71	Пересчитывают в рубли на дату утверждения авансового отчета и переоценивают на отчетную дату

Окончание табл. 1.3

Наименование актива или обязательства	Балансовый счет	Порядок пересчета
Расчеты с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал	75	Пересчитывают в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату
Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	76	Пересчитывают в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату
Уставный капитал	80	Пересчитывается в рубли на дату принятия к бухгалтерскому учету и не переоценивается

Основные средства. Финансовое ведомство изменило порядок пересчета вложений организации в иностранной валюте во внеоборотные активы, в том числе основные средства. Для этого оно исключило вышерассмотренные 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 внеоборотного 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.

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 день 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. неотфактурированные. 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.

Переоценка инвалютных обязательств, подлежащих оплате в рублях, является изменением учетной политики для этих объектов. Данный момент вызван изменениями нормативных актов по бухгалтерскому учету и способен оказать существенное влияние на финансовые результаты деятельности организации. А п. 19 ПБУ 1/08 требует оценки последствий изменения учетной политики на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета, т.е. на 1 января 2007 г. На этом основании п. 3 приказа Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н предписывает произвести на начало года — 1 января 2007 г. — пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости средств в расчетах, подлежащих оплате в рублях. Результаты указанного пересчета нужно отнести на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

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 разнищами не сказывается 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 в связи с изменением курса не производится. Кроме того, начиная с 2008 года после принятия к учету не подлежит пересчету сумма полученных и переданных авансов и предварительной оплаты и задатков в иностранной валюте.

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

Минфин разработал Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов, одобренные Правительством РФ 25.05.2009, согласно которым одним из направлений налоговой политики РФ является сближение бухгалтерского и налогового учета. С этой целью задумано отказаться в налоговом учете от переоценки полученных и выданных авансов и задатков, выраженных в иностранной валюте. По замыслу чиновников при таком раскладе доходы, расходы, а также стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, оплаченных в порядке предварительной оплаты в иностранной валюте, при применении метода начисления будут определяться по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перечисления суммы аванса (в части, приходящейся на аванс или задаток). Путем внесения Федеральным законом от 25.11.2009 № 281-ФЗ в Налоговый кодекс изменений, действующих с 01.01.2010, законодатели вывели из состава требований и обязательств, выраженных в иностранной валюте и подлежащих переоценке, полученные и выданные в иностранной валюте авансы. Однако сблизило ли это бухгалтерский и налоговый учет?

Что такое курсовая разниця в налоговом учете? Положительной курсовой разницей признается курсовая разниця, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств (абз. 2 п. 11 ст. 250 НК РФ). Отрицательной курсовой разницей является курсовая разниця, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной

валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств (абз. 2 пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). При применении метода начисления положительная курсовая разница по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, включается в состав внереализационных доходов, а отрицательная — в состав внереализационных расходов на последнее число текущего месяца (пп. 7 п. 4 ст. 271, пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ).

В какой момент производится переоценка? Имущество в виде валютных ценностей пересчитывается в рубли на дату перехода права собственности и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что наступает ранее. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

При этом необходимо учитывать положения абз. 1 п. 11 ст. 250 и абз. 1 пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ. Здесь указаны исключения, на которые вышеприведенное правило не распространяется. Так, не надо проводить переоценку ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте. До 01.01.2010 список исключений на этом заканчивался. Однако благодаря поправкам, внесенным в Налоговый кодекс, с 01.01.2010 не надо проводить и переоценку авансов, выданных (полученных) в иностранной валюте.

Таким образом, с 01.01.2010, как в бухгалтерском учете, так и в целях налогообложения прибыли не будут возникать курсовые разницы, связанные с переоценкой обязательств (требований), возникших в связи с получением (выдачей) аванса.

В то же время остались без изменения положения п. 8 ст. 271 НК РФ, согласно которым при использовании метода начисления доходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения прибыли пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода. На основании п. 1 ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. При этом для доходов от реализации, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ, датой получения дохода признается в том числе дата реализации товаров независимо от фактического поступления денеж-

ных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату. Подтверждение изложенному можно найти и в ст. 316 НК РФ: если цена реализуемого товара выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации. В свою очередь, датой реализации товаров исходя из ссылки на п. 1 ст. 39 НК РФ является момент передачи права собственности на товары одним лицом другому. Следовательно, доходы от реализации экспортируемых товаров формируются в налоговом учете на дату перехода права собственности на эти товары от продавца к покупателю по курсу ЦБ РФ, установленному на эту дату. При этом с 01.01.2010 в случае поступления предварительной оплаты указанных товаров в иностранной валюте курсовая разница между уплаченной стоимостью товара по курсу ЦБ РФ на дату получения аванса и доходом от реализации, определенным по курсу ЦБ РФ на дату реализации (в части, приходящейся на предварительную оплату), как раньше, не возникает.

1.3. 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 инвалюте 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.

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, то и переоценивать ее нужно по установленному договором курсу. Такой вывод следует из п. 5 ПБУ 3/2006.

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.

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, совершенно 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 НК РФ, согласно которому налоговая база по НДС увеличивается на суммы, полученные при расчетах за реализованные товары (работы, услуги).

Такое разночтение в бухгалтерском и налоговом законодательстве серьезно усложняет работу бухгалтера. Это положение НК РФ необходимо изменить.

Пример 1. В договорах купли-продажи ООО «Поставщик» указывает цены в долларах США. В феврале 2010 г. ООО «Поставщик» отгрузило товар на сумму 1180 долл. США (в том числе НДС в размере 180 долл.). Товар был оплачен покупателем в марте 2007 г.

Условные курсы иностранных валют, установленные Центральным банком РФ:

на дату отгрузки — 26 руб./долл.;

на 28 февраля 2010 г. — 25,8 руб./долл.;

на дату оплаты — 26,2 руб./долл.

В момент отгрузки были сделаны следующие проводки:

Дт 62 Кт 90 «Выручка» — 30 680 руб. (1180 долл. × 26 руб.) — отгружены товары покупателю;

Дт 90 «Налог на добавленную стоимость» Кт 68 «Расчеты по НДС» — 4 680 руб. (180 долл. × 26 руб.) — начислен НДС в бюджет.

При этом 28 февраля 2010 г. бухгалтер пересчитал задолженность по текущему курсу:

Дт 91 «Прочие расходы» Кт 62 — 236 руб. (1180 долл. × (25,8 руб. — 26 руб.)) — отражена отрицательная курсовая разница.

Поскольку оснований для пересчета в налоговом учете 28 февраля 2010 г. задолженности покупателя нет, в этом случае возникает *отложенный налоговый актив* в размере 56,64 руб. (236 руб. × 24%).

Дт 09 Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» — 28,32 руб. — начислен отложенный налоговый доход.

При получении оплаты от покупателя в учете бухгалтер ООО «Поставщик» сделал следующие проводки:

Дт 51 Кт 62 — 30 916 руб. (1180 долл. × 26,2 руб.) — отгружены товары покупателю;

Дт 62 Кт 91 «Прочие доходы» — 472 руб. (1180 долл. × (26,2 руб. — 25,8 руб.)) — отражена положительная курсовая разница.

В налоговом учете положительная суммовая разница составила 236 руб. (1 180 долл. × (26,2 руб. — 26 руб.)). Поэтому бухгалтером были сделаны такие записи:

Дт 68 «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 09 — 56,64 руб. — погашен отложенный налоговый актив;

Дт 90 «Налог на добавленную стоимость» Кт 68 «Расчеты по НДС» — 36 руб. ((30 916 руб. — 30 680 руб.) × 18% / 118%) — начислен НДС с суммовой разницы по данным налогового учета.

А вот в том случае, если курс иностранной валюты или условной денежной единицы на дату оплаты товара окажется ниже, чем на дату его отгрузки, то покупатель перечислит сумму меньше выручки, которая отражена в учете у продавца. Но, к сожалению, в отличие от противоположной ситуации у продавца нет права уменьшить начисленный НДС на величину налога, входящего в состав такой отрицательной суммовой разницы (по данным налогового учета).

Согласно п. 2 ст. 153 НК РФ, определяя налоговую базу для НДС, следует учитывать выручку, рассчитанную исходя из всех доходов, связанных с оплатой товаров. А поскольку отрицательная суммовая разница, возникшая в налоговом учете, однозначно уменьшает доход, то с суммы этой разницы НДС в бюджет уплачиваться не должен.

Рассмотрим ситуацию в бухгалтерском учете, когда курс иностранной валюты показывает уверенный рост по отношению к отечественной валюте.

Как мы уже указывали, дебиторскую задолженность, которая возникла в иностранной валюте или условных единицах, а оплата будет в рублях, продавец должен пересчитывать на последний день каждого месяца. Причем это необходимо будет делать до тех пор, пока покупатель не заплатит за проданный товар или оказанную услугу.

Кроме прочего, как это уже было понятно из примера 2, бухгалтеру придется считать разницы по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Причина — понятие «суммовые разницы» продолжает использоваться в налоговом учете. Поэтому задолженность по договору, который заключен в иностранной валюте, а оплата предусмотрена в рублях, должна быть пересчитана в момент оплаты (п. 7 ст. 271, п. 9 ст. 272 НК РФ). Бухгалтер должен определить и отразить суммовую разницу на счетах. Рассмотрим пример.

Пример 2. ООО «Поставщик» реализует товары по договорным ценам, выраженным в условных единицах. В соответствии с условиями заключенного между ООО «Поставщик» и фирмой-покупателем договора поставки одна условная единица равна одному евро по курсу ЦБ РФ на дату оплаты. ООО «Поставщик» отгрузило партию товара стоимостью 23 600 евро (в том числе НДС — 3600 евро) 19 января 2010 г. Покупатель оплатил товар только 5 февраля 2010 г.

При этом курс евро по отношению к рублю, установленный ЦБ РФ, составил:

на дату отгрузки — 34,4252 руб./евро;

на дату оплаты — 34,4995 руб./евро.

В день продажи товара бухгалтер ООО «Поставщик» отразил произведенные операции в бухгалтерском учете следующими проводками:

Дт 62 Кт 90 «Выручка» — 812 434,72 руб. (23 600 евро × × 34,4252 руб.) — отражена отгрузка товаров покупателю;

Дт 90, субсчет «Налог на добавленную стоимость» Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» — 123 930,72 руб. (3600 евро × 34,4252 руб.) — начислен НДС в бюджет.

По состоянию на 31 января 2010 г. бухгалтер ООО «Поставщик» должен пересчитать задолженность и отразить курсовую разницу. Курс евро на 31 января 2009 г. составил 34,4538 руб./евро. 31 января бухгалтер должен сделать следующую проводку:

Дт 62 Кт 91, субсчет «Прочие доходы» — 674,96 руб. (23 600 евро × (34,4538 руб. – 34,4252 руб.)) — отражена положительная курсовая разница.

Так как в налоговом учете доход не отражается, бухгалтер должен показать отложенное налоговое обязательство, которое равно 161,99 руб. (674,96 руб. × 24%):

Дт 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 77 — 161,99 руб. — отражено отложенное налоговое обязательство.

В день поступления оплаты от покупателя бухгалтер ООО «Поставщик» отразит операции следующими проводками:

Дт 51 Кт 62 — 814 188,20 руб. (23 600 евро × 34,4995 руб.) — получена оплата от покупателя;

Дт 62 Кт 91, субсчет «Прочие доходы» — 1078,52 руб. (23 600 евро × (34,4995 руб. – 34,4538 руб.)) — отражена положительная курсовая разница;

Дт 77 Кт 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — 161,99 руб. — погашено отложенное налоговое обязательство.

В момент оплаты в налоговом учете образуется положительная суммовая разница, равная 1753,48 руб. (23 600 евро × (34,4995 руб. – 34,4252 руб.)). Ее нужно включить в состав внереализационных доходов.

Разница между уплаченной суммой и той, с которой был начислен НДС, составляет 1753,48 руб. На нее нужно доначислить налог на добавленную стоимость:

Дт 90 Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» — 267,48 руб. (1753,48 руб. × 18% / 118%) — доначислена сумма НДС с образовавшейся разницы.

В случае если задолженность возникла в инвалюте или условных единицах, а оплата пришла в рублях, то из-за разниц курса продавец получит не ту сумму, которая была рассчитана на день отгрузки товара. С положительной разницы бухгалтеру необходимо будет доначислить НДС, тогда как на отрицательную разницу налог уменьшаться не будет.

Учет курсовых разниц при покупке товаров (работ, услуг).
С 2007 г. покупатель и продавец обязаны ежемесячно пересчитыв-

вать свою кредиторскую и дебиторскую задолженности, кроме перечисления аванса. 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 получит сумму НДС меньше той, которую покупатель принял к вычету.

Курсовые разницы не увеличивают стоимости приобретаемых ценностей и не отражаются на размере расходов по обычным видам деятельности.

Пример 3. В феврале 2010 г. ООО «Покупатель» приобрело партию товара, стоимость которой выражена в евро. Цена партии — 2124 евро (в том числе НДС — 324 евро). Товары были оплачены в марте 2007 г.

Условный курс евро составил:

на дату оприходования товаров — 34,0 руб./евро;

на 28 февраля 2010 г. — 34,5 руб./евро;

на дату оплаты — 34,4 руб./евро.

В момент оприходования товаров в бухгалтерском учете ООО «Покупатель» были сделаны такие проводки:

Дт 41 Кт 60 — 61 200 руб. ((2124 евро – 324 евро) × 34 руб.) — оприходованы товары;

Дт 19 Кт 60 — 11 016 руб. (324 евро × 34 руб.) — учтен НДС по оприходованным товарам;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кт 19 — 11 016 руб. — принят к вычету НДС по оприходованным товарам.

28 февраля 2007 г. бухгалтер пересчитал кредиторскую задолженность перед продавцом по текущему курсу:

Дт 91, субсчет «Прочие расходы» Кт 60 — 1062 руб. (2124 евро × (34,5 руб. – 34 руб.)) — отражена отрицательная курсовая разница (отрицательная по причине того, что ООО «Покупатель» как покупатель несет дополнительные расходы).

Поскольку в налоговом учете суммовая разница на конец месяца не определяется, в учете образовался отложенный налоговый актив:

Дт 09 Кт 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — 254,88 руб. (1062 руб. × 24%) — начислен отложенный налоговый актив.

В момент оплаты в бухгалтерском учете бухгалтером были сделаны следующие записи:

Дт 60 Кт 51 — 73 065,60 руб. (2124 евро × 34,4 руб.) — оплачены товары;

Дт 60 Кт 91, субсчет «Прочие доходы» — 212,40 руб. (2124 евро × (34,4 руб. – 34,5 руб.)) — отражена положительная курсовая разница.

В налоговом учете при оплате товаров возникла отрицательная суммовая разница — 849,60 руб. (2124 евро × (34,4 руб. – 34 руб.)). Поэтому бухгалтер следующей проводкой погасил отложенный налоговый актив:

Дт 68, субсчет «Расчет по налогу на прибыль» Кт 09 — 254,88 руб. — погашен отложенный налоговый актив.

Следующий пример наглядно показывает, как может измениться отражение в учете колебания курсов валют (в условных единицах).

Пример 4. ООО «Покупатель» заключило договор на приобретение консультационных услуг, стоимость которых составляет 5900 евро (в том числе НДС — 900 евро). При этом согласно условиям договора одна условная единица равна одному евро. Акт по выполненным услугам подписан 23 января 2010 г., а оплатило ООО «Покупатель» оказанные ей услуги 5 февраля 2010 г.

Курс евро составил:

на дату подписания акта по выполненным услугам (на 22 января) — 34,4252 руб./евро;

на дату оплаты (на 5 февраля) — 34,4995 руб./евро.

На дату подписания акта бухгалтер ООО «Покупатель» сделал такие проводки:

Дт 26 Кт 60 — 172 126,00 руб. ((5900 евро – 900 евро) × 34,4252 руб.) — списана в состав общехозяйственных расходов стоимость консультационных услуг;

Дт 19 Кт 60 — 30 982,68 руб. (900 евро × 34,4252 руб.) — начислен НДС по принятым услугам;

Дт 68, субсчет «Расчеты по НДС» Кт 19 — 30 982,68 руб. — принята к вычету сумма НДС.

На 31 января 2010 г. у ООО «Покупатель» числится кредиторская задолженность, которую бухгалтер должен пересчитать и отразить курсовую разницу. Курс на 31 января составил 34,3998 руб./евро. У ООО «Покупатель» образовалась положительная курсовая разница:

Дт 60 Кт 91, субсчет «Прочие доходы» — 149,86 руб. (5900 евро × (34,3998 руб. – 34,4252 руб.)) — отражена положительная курсовая разница.

Так как в налоговом учете доход не отражается на дате пересчета, бухгалтер должен показать отложенное налоговое обязательство, которое равно 35,97 руб. (149,86 руб. × 24%):

Дт 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 77 — 35,97 руб. — отражено отложенное налоговое обязательство.

В день оплаты бухгалтер сделал такие проводки:

Дт 60 Кт 51 — 203 547,05 руб. (5900 евро × 34,4995 руб.) — оплачены информационные услуги;

Дт 91, субсчет «Прочие расходы» Кт 60 — 588,23 руб. (5900 евро × (34,4995 руб. – 34,3998 руб.)) — отражена отрицательная курсовая разница;

Дт 77 Кт 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — 35,97 руб. — погашено отложенное налоговое обязательство.

В налоговом учете в момент оплаты образуется отрицательная суммовая разница, равная 438,37 руб. (5900 евро × (34,4995 руб. – 34,4252 руб.)). Ее включают в состав внереализационных расходов.

С 2007 г. при приобретении основных средств и материалов по тем договорам, где цена выражена в условных единицах, а оплата происходит в рублях, бухгалтерам не следует включать возникшие разницы в стоимость имущества.

В п. 9 ПБУ 3/2006 говорится о том, что основные средства, материалы и другие активы учитываются в бухучете по курсу, кото-

рый действовал на дату совершения операции. Соответственно, получается, что стоимость имущества определяется по курсу на дату его оприходования (для основных средств — это дата постановки на счет 07 или 08). В дальнейшем стоимость имущества меняться не должна (п. 10 ПБУ 3/2006).

Еще раз напомним положение о налоге на добавленную стоимость. Из-за того что на дату оплаты курс может измениться по сравнению с тем, который действовал на момент получения товара или услуги, покупатель заплатит другую сумму. Корректировать НДС он при этом не должен. НДС рассчитывается только один раз — на дату оприходования товара или услуги.

1.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ РЕЗИДЕНТОВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Для изучения учета операций на счетах резидентов необходимо ознакомиться с содержанием следующих понятий, приведенных в Федеральном законе № 173-ФЗ:

— **«резиденты:** а) физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, за исключением граждан Российской Федерации, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства;

б) постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

в) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

г) находящиеся за пределами территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные подразделения резидентов;

д) дипломатические представительства, консульские учреждения Российской Федерации и иные официальные представительства Российской Федерации, находящиеся за пределами территории Российской Федерации, а также постоянные представительства Российской Федерации при межгосударственных или межправительственных организациях;

е) Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых Федеральным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами и другими нормативными правовыми актами;

— **валютные операции:** а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

г) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации и вывоз с таможенной территории Российской Федерации валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг;

д) перевод иностранной валюты, валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый на территории Российской Федерации, и со счета, открытого на территории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый за пределами территории Российской Федерации;

е) перевод нерезидентом валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории Российской Федерации, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории Российской Федерации».

Юридические лица — резиденты вправе открывать необходимое им число счетов в любой валюте, так как действующим законодательством не предусмотрено каких-либо ограничений числа валютных счетов, которые могут быть открыты резидентами в уполномоченных банках.

При открытии текущего валютного счета уполномоченный банк открывает резиденту — юридическому лицу:

- транзитный валютный счет, который используется для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной ва-

люте. Данный счет необходим для контроля со стороны уполномоченного банка за соблюдением организацией правил обращения иностранной валюты и репортации резидентами иностранной валюты и валюты Российской Федерации, а также при безакцептном снятии валютной выручки в счет погашения полученных кредитов;

- текущий валютный счет, который используется для учета валютных средств, находящихся в распоряжении юридического лица после получения экспортной валютной выручки, и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

Взаимоотношения банка и владельца текущего валютного счета определяются на основе заключаемого ими договора банковского счета с учетом действующих норм гражданского права, инструкций ЦБ РФ.

По общему правилу для открытия счета юридические лица должны представить в банк заявление об открытии счета, нотариально заверенные копии учредительных документов, карточки с образцами подписей лиц, уполномоченных распоряжаться счетом, нотариально заверенную копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и др.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории 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».

Мы считаем, что 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 на 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 или 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.

На субсчете 52-1 «Валютные счета внутри страны» отражаются текущие валютные операции, связанные в основном с перечислениями в валюте:

Дт 52-1 «Валютные счета внутри страны» Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — поступление валютных кредитов от российских банков;

Дт 52-1 «Валютные счета внутри страны» Кт 50 «Касса» — поступление не использованной по назначению валюты из кассы;

Дт 52-1 «Валютные счета внутри страны» Кт 91-3 «Курсовые разницы» — начисление положительных курсовых разниц по валютному счету;

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кт 52-1 «Валютные счета внутри страны» — перечисление задолженности перед бюджетом в валюте;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 52-1 «Валютные счета внутри страны» — перечисление комитенту части выручки, причитающейся ему после продажи экспортной выручки;

Дт 91-2 «Прочие расходы» Кт 52-1 «Валютные счета внутри страны» — оплата услуг банка;

Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» Кт 52-1 «Валютные счета внутри страны» — погашение кредитов банка и займов;

Дт 91-3 «Курсовые разницы» Кт 52-1 «Валютные счета внутри страны» — списание отрицательных курсовых разниц.

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 если требование об оформлении ПС не установлено в соответствии с Инструкцией, то данная информация в расчетный документ не включается.

Кроме того, организации представляют в банк справку об идентификации по видам валютных операций (справку о валют-

ных операциях), которая подтверждает совершение валютной операции; ее форма и порядок заполнения утверждены Инструкцией.

Для оформления ПС резидент представляет в банк дополнительные документы, подтверждающие обоснованность осуществления валютных операций. В их числе:

- контракт с иностранным партнером и соглашения к нему, являющиеся основанием для проведения валютных операций по кредитному договору;
- разрешение органа валютного контроля на осуществление валютных операций;
- счета на оплату (инвойсы);
- документы, подтверждающие оказание услуг (к последним относятся акт приемки-сдачи, счет (счет-фактура)).

Все документы представляются кредитной организации в подлиннике или в форме заверенной копии. Подтверждающие факт оказания услуг документы представляются в банк вместе с двумя экземплярами справки о подтверждающих документах, форма которой и порядок заполнения приведены в отдельном разделе Положения.

Если к проведению валютной операции или открытию счета имеет отношение только часть документа, может быть представлена заверенная выписка из него (ч. 5 ст. 23 Закона о валютном регулировании). Кредитная организация может отказать в осуществлении валютной операции в случае непредставления лицом всех требуемых документов либо представления им недостоверных документов. После того как все необходимые документы представлены в банк, он покупает валюту и перечисляет ее на счет иностранного партнера или на счет организации-резидента, открытый за пределами РФ.

Приобретенная иностранная валюта должна быть переведена на валютные счета получателей по распоряжению резидента для исполнения своих обязательств по контрактам (договорам) в течение 7 календарных дней.

Если в течение 7 дней со дня зачисления валюты на специальный транзитный валютный счет валюта не была списана в соответствии с целями ее покупки, то указанная иностранная валюта подлежит обратной продаже на внутреннем валютном рынке. Обратной продаже также подлежит иностранная валюта, ранее списанная со специального транзитного валютного счета резидента, но поступившая в пользу резидента вновь, в случаях:

- 1) возврата авансовых платежей (предварительной оплаты) по неисполненным импортным контрактам;
- 2) возврата сумм со счетов покрытия по открываемым уполномоченными банками покрытым (депонированным) аккредитивам;
- 3) возврата сумм в связи с ошибочно произведенными платежами.

Перечисленная иностранная валюта зачисляется уполномоченным банком на транзитный валютный счет резидента, а не на специальный транзитный валютный счет. В течение 7 дней с даты зачисления резидент представляет уполномоченному банку поручение на обратную продажу либо заявление об осуществленном ранее платеже иностранной валюты с его текущего валютного счета.

При покупке юридическими лицами — резидентами иностранной валюты для осуществления платежей за выполнение работ, оказание услуг или передачу результатов интеллектуальной деятельности в уполномоченный банк в сумме, превышающей 10 тыс. долл., одновременно с поручением на покупку иностранной валюты представляется заключение Минфина России об обоснованности платежей.

Расходы на оплату вознаграждения банку, связанные с приобретением иностранной валюты для оплаты контрактов по поставке сырья, товаров и материалов, могут включаться:

- в затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей (ТМЦ) в соответствии с п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина от 09.06.2001 г. № 44н, при условии выделения таких расходов отдельной позицией в документе или оформлении их в виде самостоятельного документа при условии отражения организацией в бухгалтерском учете использования валюты на приобретение конкретных ТМЦ;
- прочие расходы согласно общему правилу в соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (в ред. от 27.11.2006 г.).

Аналогичным образом расходы на оплату вознаграждения банку, связанные с приобретением иностранной валюты для оплаты контрактов по поставке основных средств, в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина от 30.03.2001 г. № 26н, могут быть включены в первоначальную стоимость при-

обкупаемых основных средств либо в состав прочих расходов предприятия.

Порядок бухгалтерского учета операций по покупке иностранной валюты на внутреннем валютном рынке для оплаты импортных контрактов приведен в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Бухгалтерский учет операций покупки иностранной валюты на внутреннем валютном рынке

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, долл. / руб.	Основание
Перечисление денежных средств на приобретение иностранной валюты	76 или 57	51	397 000	Поручение на покупку валюты
Перечисление денежных средств на депозитный вклад	55/3	51	397 000	Выписки банка по расчетному и специальному счету
Зачисление приобретенной валюты на специальный транзитный валютный счет (15 000 долл. × 26,3)	52	76 или 57	15 000 (394 500 руб.)	Выписка банка по специальному транзитному валютному счету
Отражение суммы комиссии банка за приобретение валюты	08, 10, 15, 41, 91/2	76 или 57	2500	Отчет банка Бухгалтерская справка-счет
Отражение суммы убытка от приобретения валюты по курсу, превышающему курс ЦБ РФ (15 000 долл. × (26,4 – 26,3))	91/2	76 или 57	1500	Бухгалтерская справка-расчет

Предположим, что организация приобретает 15 000 долл. для оплаты контракта в порядке предварительной оплаты, для этого организация перечислила 397 000 руб. (с учетом комиссионного вознаграждения банка, которое составляет 2500 руб.). Согласованный курс приобретения валюты банком составляет 26,4 руб. за 1 долл. Курс доллара США, установленный ЦБ РФ на дату зачисления валюты на счет организации, составляет 26,3 руб. за 1 долл.

В соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов организации включаются расходы в виде положительной разницы, образующейся вследствие отклонения курса покупки иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ на дату совершения сделки покупки валюты. В соответствии с подп. 16

п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов организации включаются расходы на оплату услуг банков.

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 ЦБ РФ 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 10 000 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 компании 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 валюты не позднее недели с даты поступления выручки в банк в числе документов, являющихся основанием для проведения валютной операции, представляются:

- контракт с иностранным партнером;
- ПС 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 к данной валютной операции.

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.

Пример 5. На транзитный валютный счет ЗАО «Экспортер» в банке «Коммерческий» 16 июля поступила валютная выручка в сумме 10 000 долл.

В этот же день «Экспортер» направил банку поручение на зачисление всей суммы на текущий валютный счет и продажу 60% поступившей выручки (6000 долл.).

17 июля банк «Коммерческий» продал валюту по курсу 25,5 руб./долл.

Курс доллара США, установленный Банком России на день поступления валюты на транзитный валютный счет и зачисления на текущий валютный счет, составил 25,7 руб./долл.

За проведение операции банк «Коммерческий» списал с расчетного счета «Экспортера» 1200 руб.

Бухгалтер «Экспортера» делает такие проводки:

16 июля:

Дт 52-1-2 Кт 62 — 257 000 руб. (10 000 долл. × 25,7 руб.) — поступила валютная выручка на транзитный счет;

Дт 52-1-1 Кт 52-1-2 — 257 000 руб. — валюта зачислена на текущий валютный счет;

Дт 57 Кт 52-1-1 — 154 200 руб. (10 000 долл. × 60% × 25,7 руб.) — часть валютной выручки направлена на продажу;

17 июля:

Дт 91-2 Кт 57 — 154 200 руб. — списана проданная валюта;

Дт 51 Кт 91-1 — 153 000 руб. (6000 долл. × 5,5 руб./долл.) — денежные средства от продажи валюты зачислены на расчетный счет;

Дт 91-2 Кт 51 — 1200 руб. — удержано банком комиссионное вознаграждение;

31 июля:

Дт 99 Кт 91-9 — 2400 руб. (154 200 – 153 000 + 1200) — отражен убыток от продажи валюты.

Убыток от продажи валюты уменьшает налогооблагаемую прибыль организации (подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Счет 57 «Переводы в пути» используют, если списание валюты со счета и ее продажа происходят в разные дни. Определить дату можно по выписке банка.

1.5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ МЕТОДАХ ПЛАТЕЖЕЙ И ФОРМАХ РАСЧЕТОВ

На организацию учета расчетов с иностранными поставщиками оказывают влияние применяемые методы платежей и формы расчетов. В международной торговле используются различные методы платежей и формы расчетов. Выбор конкретного метода за-

висит от взаимного доверия партнеров и роли банков в расчетах. Во взаимоотношениях между продавцами и покупателями, исполнителями работ (услуг) и заказчиками существуют противоречия: продавец (исполнитель) хочет получить оплату за свой товар (работу, услугу) как можно скорее, а покупатель (заказчик) стремится оттянуть платеж или растянуть его на более длительный период. Кроме того, существуют риски: у продавца — риск неплатежа за поставленный товар (выполненную работу, оказанную услугу), у покупателя — риск неполучения товара (невыполнения работы), а также риск невозврата выданного аванса в случае отмены поставки товара (расторжения контракта). При выборе наиболее выгодных и удобных методов платежей и форм расчетов необходимо учитывать их особенности.

Методы платежей — механизмы (способы) оплаты и получения денег. К наиболее распространенным методам платежей относятся: авансовый платеж, оплата после отгрузки, торговля по открытому счету, инкассо, аккредитив. **Формы расчетов** — инструменты (расчетные документы), с помощью которых выполняется платеж. К наиболее распространенным формам расчетов относятся: сделки, предусматривающие расчеты неденежными средствами (бартерные сделки); расчеты чеками и векселями; почтовые и телеграфные переводы. Инкассо и аккредитивы могут относиться как к методам платежей, так и к формам расчетов (инкассовая форма расчетов, аккредитивная форма расчетов), поэтому рассмотрим их как методы расчетов.

Такой метод платежа, как оплата после отгрузки, и такая форма расчетов, как бартерные сделки, рассмотрены в других параграфах учебного пособия.

Расчеты по кредитам и займам в иностранной валюте не относятся напрямую ни к формам, ни к методам расчетов, и тем не менее, они занимают значительное место в расчетах между участниками внешнеэкономической деятельности. Поэтому в данном параграфе мы рассматриваем и этот вопрос. Остановимся на особенностях вышеперечисленных методов и форм расчетов, поскольку их применение вызывает различия в учетных записях.

1.5.1. Методы платежей

Авансовый платеж. Авансовый платеж (предоплата) предусматривает полную оплату товара (работ, услуг) до отгрузки товара (до выполнения работ, оказания услуг). Такой метод платежа не под-

вергает экспортера риску неплатежа (отказа от платежа) иностранного покупателя, но импортер подвергается риску невыполнения обязательств поставщиком.

Для составления бухгалтерской отчетности стоимость некоторых активов и обязательств, в том числе средств на банковских счетах, необходимо пересчитывать по курсу, действующему на отчетную дату (последний календарный день отчетного периода) (п. 8 ПБУ 3/2006). Данное требование не распространяется на средства полученных и выданных авансов, предварительной оплаты. С целью составления бухгалтерской отчетности средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой они были приняты к бухгалтерскому учету (абз. 1 п. 9 ПБУ 3/2006).

Доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Активы и расходы, оплаченные организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

В пункте 10 ПБУ 3/2006 подчеркнуто: пересчет средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится, следовательно, курсовая разница не возникает.

Путем внесения Федеральным законом от 25.11.2009 № 281-ФЗ в Налоговый кодекс изменений, действующих с 01.01.2010, законодатели вывели из состава требований и обязательств, выраженных в иностранной валюте и подлежащих переоценке, полученные и выданные в иностранной валюте авансы.

Поступившая в соответствии с заключенным контрактом сумма аванса от иностранного покупателя относится на отдельный субсчет «Расчеты по авансам, полученным в валюте», открываемый к счету 62:

Д-т сч. 52-3 «Транзитный валютный счет» К-т сч. 62-3 «Расчеты по авансам, полученным в валюте».

Сумма, полученная на этот субсчет подлежит переоценки только один раз на момент получения иностранной валюты и больше не пересчитывается.

После отгрузки экспортируемого товара, работы, услуги сумма поступившего аванса засчитывается в погашение задолженности иностранного покупателя:

Д-т сч. 62-3 «Расчеты по авансам, полученным в валюте» К-т сч. 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» — зачет полученного ранее аванса.

Когда сумма аванса составляет только часть контрактной цены, на субсчете 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» остается сумма задолженности иностранного покупателя.

Торговля по открытому счету. При использовании данного метода экспортер отправляет в адрес импортера товар и товарораспорядительные документы, минуя банк, а импортер оплачивает соответствующую сумму по контракту в сроки, установленные контрактом либо по предварительному соглашению сторон. Торговля по открытому счету, по существу, представляет собой продажу в кредит (одна из форм коммерческого кредита).

Экспортер, отправив товар вместе с отгрузочными документами, теряет контроль над товаром и право собственности на него. Покупатель берет на себя обязанность оплатить товар в заранее установленный срок. При этом он может распоряжаться товаром по своему усмотрению.

Торговля по открытому счету чаще всего ведется между компаниями, состоящими в длительных деловых взаимоотношениях; при систематических поставках; между материнской компанией и ее дочерними структурами и филиалами; с посредническими фирмами; при встречах поставках, когда контрагенты попеременно выступают в роли покупателя и продавца.

Пример 6. ООО «Покупатель» приобрело у иностранного поставщика ООО «Поставщик» строительные материалы. Условиями контракта предусмотрен коммерческий кредит, в соответствии с которым оплата будет производиться с рассрочкой платежа на 3 месяца, проценты за предоставленный кредит составляют 8% годовых. Контрактная стоимость материалов составляет 56 000 долл., сумма процентов за 2 месяца равна:

а) $8 / 360 = 0,022\%$ в день;

б) $0,022\% \times 61 = 1,35\%$;

в) $1,35\% \times 56\ 000$ долл. = 756 долл.

При оприходовании материалов (курс рубля по отношению к доллару составлял 26 руб./долл.) были сделаны следующие проводки:

Дт 10 Кт 60, субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте» — 56 000 долл. × 26 руб. = 1 456 000 руб.

Дт 60, субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте», Кт 60, «Расчеты по коммерческому кредиту» — 56 000 долл. × 26 руб. = 1 456 000 руб.

Одновременно с оприходованием материалов начислены проценты по коммерческому кредиту за первый месяц, которые были списаны на увеличение стоимости материалов:

Дт 10 Кт 60, «Расчеты по коммерческому кредиту» — 378 долл. × 26 руб. = 9828 руб.

По окончании второго месяца были начислены проценты по коммерческому кредиту за второй месяц; поскольку эта операция выполняется уже после принятия материалов к учету, проценты списываются как прочие расходы:

Дт 91-2 Кт 60 «Расчеты по коммерческому кредиту» — 378 долл. × 26 руб. = 9828 руб.

На дату погашения задолженности курс составлял 25,5 руб./долл.:

Дт 60, «Расчеты по коммерческому кредиту» Кт 52, субсчет «Транзитный валютный счет» — 56 756 долл. × 25,5 руб. = 1 447 278 руб. — погашена задолженность через 60 дней;

Дт 91-2 Кт 60 «Расчеты по коммерческому кредиту» — 28 378 руб. — начислена отрицательная курсовая разница на дату погашения.

Инкассо — банковская расчетная операция, посредством которой банк по поручению своего клиента на основании документов получает от плательщика денежные средства и зачисляет их на счет клиента. Инкассо означает операции, которые осуществляют банки в целях:

- получения акцепта и (или) платежа, или
- выдачи коммерческих документов против акцепта и (или) против платежа, или
- передачи документов на других условиях.

В международной торговле различают финансовые и коммерческие документы. Финансовые документы — переводные и простые векселя, чеки, платежные расписки или подобные документы, используемые для получения денежных средств. Коммерческие

документы — счета, отгрузочные (транспортные) документы (коносамент, транспортная накладная), страховые документы, документы о праве собственности, сертификат происхождения и качества, спецификации, упаковочные листы и т.п. или иные документы, не являющиеся финансовыми.

В зависимости от видов документов, с которыми производится инкассовая операция, различаются два вида инкассо:

- «чистое инкассо» — означает инкассо финансовых документов, не сопровождаемых коммерческими документами;
- «документарное инкассо» — означает просто инкассо;
- финансовых документов, сопровождаемых коммерческими документами;
- коммерческих документов, не сопровождаемых финансовыми документами.

Документы, посылаемые на инкассо, сопровождаются инкассовым поручением, содержащим полные и точные инструкции. Банкам разрешается действовать только в соответствии с инструкциями, содержащимися в таком инкассовом поручении, в соответствии с Унифицированными правилами по инкассо. Банки не будут изучать документы и принимать во внимание какие-либо инструкции от какой-либо стороны иной, чем сторона, от которой они получили инкассо.

Аккредитив — денежное обязательство банка произвести платеж экспортеру по поручению импортера в пределах определенной суммы и срока и против предусмотренных документов либо акцептовать тратту, выставленную экспортером.

Если в контракте на поставку товаров, заключенном между экспортером и импортером, предусмотрена оплата аккредитивами, в контракте указываются, в частности: наименование банка, в котором будет открыт аккредитив; вид аккредитива; наименование авизующего и исполняющего банков; условия исполнения платежа (по предъявлении документов, с рассрочкой, путем акцепта или неогосударственной переводного векселя и т.д.); перечень документов, против которых должен производиться платеж; сроки действия аккредитива; порядок взимания банковской комиссии; сроки отгрузки товара.

В Гражданском кодексе и Положении Банка России от 3.10.2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» выделено несколько видов аккредитивов: покрытый (депонированный) и непокрытый (гарантированный), а также отзывный

и безотзывный. При открытии покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по непокрытому (гарантированному) аккредитиву, а также порядок возмещения денежных средств по непокрытому (гарантированному) аккредитиву банком-эмитентом исполняющему банку определяется соглашением между банками. Порядок возмещения денежных средств по непокрытому (гарантированному) аккредитиву плательщиком банку-эмитенту определяется в договоре между плательщиком и банком-эмитентом.

В случае изменения условий или отмены отзывного аккредитива банк-эмитент обязан направить соответствующее уведомление получателю средств не позже рабочего дня, следующего за днем изменения условий или отмены аккредитива. Условия безотзывного аккредитива считаются измененными или безотзывный аккредитив считается отмененным с момента получения исполняющим банком согласия получателя средств. Частичное принятие изменений условий безотзывного аккредитива получателем средств не допускается. Об открытии аккредитива и его условиях банк-эмитент сообщает получателю средств через исполняющий банк либо через банк получателя средств с согласия последнего.

Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке. Передача документов об открытии аккредитива и его условиях, о подтверждении аккредитива, об изменении условий аккредитива или его закрытии, а также о согласии банка на принятие (отказе в принятии) представленных документов может осуществляться банками с использованием любых средств связи, позволяющих достоверно установить отправителя документа.

Размер и порядок оплаты услуг банков при расчетах по аккредитивам регулируются условиями договоров, заключаемых с клиентами, и соглашениями между банками, участвующими в расчетах по аккредитивам.

Исполнение аккредитивной формы расчетов при осуществлении международных операций является наиболее сложным и дорогостоящим. Практически за каждую операцию по аккредитиву, а также за повышенные кредитные риски банки взимают более высокую комиссию, чем при других методах расчетов. При этом банки пользуются специально установленными тарифными ставками комиссионных сборов и почтово-телеграфных расходов, а также расходов за использование системы *SWIFT*.

Для открытия аккредитива плательщик (покупатель) должен представить в банк-эмитент заявление в двух экземплярах. Исполняющий банк не позднее одного рабочего дня, следующего за днем поступления аккредитива от банка-эмитента, сообщает получателю средств (поставщику) о поступлении в его адрес аккредитива.

Для исполнения аккредитива, т.е. получения денежных средств получателем, последний в пределах срока действия аккредитива должен представить в исполняющий банк четыре экземпляра реестра счетов по соответствующей форме, а также пакет документов, предусмотренный условиями аккредитива. Это так называемый документарный аккредитив. В течение семи рабочих дней исполняющий банк проверяет соответствие представленных документов условиям аккредитива. Если хотя бы одно условие не выполняется, исполнение аккредитива не производится. Однако получатель средств вправе повторно представить документы, предусмотренные аккредитивом, до истечения срока его действия.

В случае установления соответствия указанных документов условиям аккредитива и правильности оформления реестра счетов исполняющий банк производит платеж по аккредитиву.

Порядок отражения аккредитива на счетах бухгалтерского учета зависит от его вида (покрытый или непокрытый). В бухгалтерском учете затраты, связанные с открытием аккредитива, включаются в стоимость приобретенных товаров (пп. 5, 6 ПБУ 5/01). В целях налогообложения прибыли эти расходы можно учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ), или в стоимости приобретенных товаров (подп. 3 п. 1 ст. 268, ст. 320 НК РФ). Главное — указать выбранный способ в приказе об учетной политике.

Если аккредитив открывается в иностранной валюте, то согласно пп. 5, 7 ПБУ 3/2006 стоимость денежных средств в аккредитивах пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ или иному установленному соглашением сторон курсу на дату совершения операции, а также каждую отчетную дату. В бухгалтерском учете в связи

с этим возникают курсовые разницы, которые относятся на финансовые результаты деятельности организации.

В соответствии с Планом счетов расчеты по покрытому аккредитиву ведутся на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 55-1 «Аккредитивы». Аналитический учет по данному субсчету ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

Пример 7. ООО «Покупатель» заключило контракт на поставку товара с поставщиком-импортером ООО «Поставщик» на сумму 10 000 долл. В контракте предусмотрена аккредитивная форма расчетов. ООО «Покупатель» в пользу ООО «Поставщик» выставляет покрытый безотзывный аккредитив в размере 10 000 долл. США за счет своих средств. Курс доллара США на дату покупки валюты и открытия аккредитива составляет 25 руб./долл., курс ЦБ РФ — 24 руб./долл. Вознаграждение банка за покупку валюты составило 10 долл. США, за услуги по открытию аккредитива — 40 000 руб. Право собственности на товар переходит к покупателю при погрузке товара на морское судно на территории импортера. На момент перехода права собственности курс доллара США в ЦБ РФ составил 24,5 руб./долл. ООО «Покупатель» уплатило таможенные пошлину и сбор в размере 39 600 руб., НДС — 44 600 руб. В условиях аккредитива установлено его исполнение при представлении ООО «Поставщик» в исполняющий банк предусмотренного договором пакета документов. Курс доллара США в ЦБ РФ на момент исполнения аккредитива составил 26 руб./долл. Транспортные услуги по перевозке товара оказаны российским перевозчиком, их стоимость составила 1200 долл. (без НДС). По договору транспортные услуги оплачиваются в рублях. Курс доллара на дату оказания транспортных услуг составил 25 руб./долл., на дату их оплаты — 25,4 руб./долл. Согласно учетной политике ООО «Покупатель» транспортные услуги отражаются на счете 44 «Издержки обращения» и распределяются на остаток товара на складе. В бухгалтерском учете ООО «Покупатель» к счету 41 открыты субсчета: 41-1 «Товары в пути», 41-2 «Товары на складе». В бухгалтерском учете ООО «Покупатель» будут сделаны следующие проводки (табл. 1.5).

Поскольку на момент открытия непокрытого аккредитива движения денежных средств на счетах предприятия не происходит, его открытие у плательщика (покупателя) отражается на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». У получателя средств (поставщика) учет открытого в его пользу аккредитива не зависит от вида последнего и отражается на счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Таблица 1.5

Отражение хозяйственной ситуации на счетах бухгалтерского учета

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Перечислены денежные средства на покупку валюты (10 000 долл. × 25 руб.)	57	51	250 000
Приобретенная валюта зачислена на валютный счет по курсу ЦБ РФ (10 000 долл. × 24 руб.)	52	57	240 000
Отражен убыток от покупки валюты (10 000 долл. × (25 – 24) руб.)	91-2	57	10 000
Начислено вознаграждение банку за покупку валюты (10 долл. × 24 руб.)	91-2	52	240
Оплачены услуги банка-эмитента по открытию аккредитива	76	51	40 000
Банк-эмитент перечислил валюту в исполняющий банк на открытие аккредитива	55-1	52	240 000
Оприходован товар на момент перехода права собственности (10 000 долл. × 24,5 руб.)	41-1	60	245 000
Затраты по открытию аккредитива включены в стоимость товара	41-1	76	40 000
Отражена сумма исполненного аккредитива (ООО «Поставщик» представило в исполняющий банк необходимый пакет документов) (10 000 долл. × 26 руб.)	60	55-1	260 000
Начислена положительная курсовая разница при исполнении аккредитива (10 000 долл. × (26 – 24) руб.)	55-1	91-1	20 000
Оказаны транспортные услуги по перевозке товара (1200 долл. × 25 руб.)	44	60	30 000
Оплачены транспортные услуги по перевозке товара (1200 долл. × 25,4 руб.)	60	51	30 480
Начислена отрицательная курсовая разница на дату оплаты транспортных услуг (1200 долл. × (25,4 – 25) руб.)	91-2	76	480
Оплачены таможенные пошлины и сбор	76	51	39 600
Уплачен НДС при ввозе товаров	68	51	44 600
Таможенные пошлины и сбор включены в стоимость товара	41-1	76	39 600
Отражена сумма НДС	19	68	44 600
Выпущен товар с таможенного поста и принят на склад предприятия на дату отметки «Товар выпущен» на грузовой таможенной декларации (245 000 + 40 000 + 45 000) руб.	41-2	41-1	330 000
НДС, уплаченный в таможенные органы, принят к вычету	68	19	44 600

При открытии непокрытого аккредитива в иностранной валюте для его учета применяется ПБУ 3/2006, т.е. возникает необходимость в пересчете обязательств на счетах 008 и 009 на каждую отчетную дату, а также дату прекращения обязательств. Исходя из того, что учет на забалансовых счетах ведется без применения принципа двойной записи, возникающие курсовые разницы отра-

жаются либо по дебету, либо по кредиту этих счетов без отнесения их на финансовые результаты.

Пример 8. ЗАО «Покупатель» заключило договор поставки товара с российским поставщиком ООО «Поставщик». По договору товар оплачивается с помощью непокрытого аккредитива с отсрочкой платежа. Аккредитив исполняется через 20 календарных дней после отгрузки товара покупателю и представления поставщиком в исполняющий банк подтверждающих отгрузку документов. Сумма поставки товара составляет 129 800 руб., в том числе НДС — 19 800 руб. (18%). За открытие аккредитива банку-эмитенту уплачены денежные средства в размере 12 980 руб. Право собственности на товар переходит в момент отгрузки товара со склада поставщика. В бухгалтерском учете ЗАО «Покупатель» будут сделаны следующие проводки (табл. 1.6).

Таблица 1.6

Отражение хозяйственной ситуации на счетах бухгалтерского учета

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Банк-эмитент открыл аккредитив по заявлению ЗАО «Покупатель» в пользу ООО «Поставщик» и сообщил об этом в исполняющий банк	009		129 800
Оплачены услуги банка по открытию аккредитива	76	51	12 980
Оприходован поступивший товар (129 800 — 19 800) руб.	41	60	110 000
Отражена сумма «входного» НДС	19	60	19 800
Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19	19 800
Затраты по открытию аккредитива включены в стоимость товара	41	76	12 980
По истечении 20 календарных дней и при представлении поставщиком необходимых отгрузочных документов в исполняющий банк перечислены денежные средства	76	51	129 800
Отражено погашение аккредитива на основании выписки банка-эмитента	60	76	129 800
Списан использованный аккредитив		009	129 800

В бухгалтерском учете ООО «Поставщик» подлежат отражению следующие проводки (табл. 1.7).

Таблица 1.7

Отражение хозяйственной ситуации на счетах бухгалтерского учета

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
На основании извещения исполняющий банк открыл аккредитив от ЗАО «Покупатель»	008		129 800
Отражена реализация товаров	62	90-1	129 800
Начислен НДС с реализации	90-3	68	19 800

Окончание табл. 1.7

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
НДС уплачен в бюджет	68	51	19 800
По истечении 20 календарных дней и при представлении необходимых отгрузочных документов в исполняющий банк аккредитив исполнен	51	62	129 800
Списан исполненный аккредитив		008	129 800

1.5.2. Формы расчетов

Расчеты чеками. В международных торговых отношениях, где практически отсутствуют расчеты наличными в нашем понимании, а понятие «*cash*» означает немедленную оплату против документов (безналичным путем), до недавнего (в историческом масштабе) времени расчеты чеками были распространены достаточно широко. Женевская конвенция, устанавливающая «Единый закон о чеках» была подписана 19 марта 1931 г. (вступила в силу 1 января 1934 г.).

Статья 9 ФЗ № 173-ФЗ снимает все ограничения на валютные операции между резидентами и нерезидентами. Резидентам разрешается без ограничений осуществлять валютные операции с уполномоченными банками, связанные с куплей-продажей физическими лицами чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, за валюту Российской Федерации и иностранную валюту, не для целей осуществления физическими лицами предпринимательской деятельности.

Купля-продажа иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, в Российской Федерации производится только через уполномоченные банки.

Статья 9 ФЗ № 173-ФЗ разрешает ввоз в Российскую Федерацию дорожных чеков резидентами и нерезидентами без ограничений при соблюдении требований таможенного законодательства Российской Федерации. При одновременном ввозе в Российскую Федерацию или вывозе из нее физическими лицами (резидентами и нерезидентами) дорожных чеков в сумме, превышающей в эквиваленте 10 000 долл. США, ввозимые дорожные чеки подлежат декларированию путем подачи письменной таможенной декларации на всю сумму ввозимых дорожных чеков.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются частью второй Гражданского кодекса РФ, а в части, им не урегулированной, — другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек — ценная бумага, денежный документ строго установленной формы, содержащий приказ владельца счета (чекодателя) банку чекодателя о выплате держателю чека означенной в нем суммы денег по его предъявлению или в течение срока, установленного законодательством.

Участниками чекового правоотношения выступают три лица: чекодатель, плательщик по чеку и чекодержатель. В качестве плательщика в чековом обязательстве может выступать только банк, где чекодатель имеет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Как правило, чек используется для платежа по основному обязательству, существующему между чекодателем и чекодержателем, но сама по себе выдача чека не погашает денежного обязательства, во исполнение которого он выдан. Денежное обязательство, во исполнение которого выдан чек, считается исполненным только в момент получения чекодержателем платежа по чеку.

Форма чека и порядок его заполнения определяются Законом о чеках и установленными в соответствии с ним банковскими правилами. В России таким документом является Положение Банка России от 3.10.2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации».

Предъявление чека к оплате возможно путем его непосредственного предъявления банку-плательщику, а также путем представления чека в банк, обслуживающий чекодержателя, на инкассо для получения платежа. Оплата инкассированного чека происходит на основании инструкций, данных в инкассовом поручении. Плательщик по чеку обязан удостовериться в подлинности чека, а также в том, что его предъявитель является уполномоченным по нему лицом. При оплате индоссированного чека плательщик обязан проверить правильность последовательного ряда передаточных надписей, но не подписи индоссантов. После оплаты чека плательщик вправе потребовать передачи ему чека с распиской в получении платежа.

Чеки бывают следующих видов: предъявительский, именной, ордерный, дорожный, коммерческий. *Предъявительский чек* выписывается на предъявителя. Предъявительскими также являются чеки, выписанные в пользу определенного лица, но с пометкой «или на предъявителя» (альтернативные чеки). *Именной чек* выписывается на определенное имя с оговоркой «не приказу» и не может передаваться другому лицу. *Ордерный чек* выписывается в пользу определенного лица, с оговоркой «или его приказу» либо без

такой оговорки. Например: «Платите Петрову», «Платите Петрову или его приказу», «Платите приказу Петрова». Ордерный чек может быть передан новому владельцу при наличии индоссамента, т.е. передаточной надписи на оборотной стороне чека. Ордерный чек — наиболее удобный и распространенный вид чека. *Дорожный чек* — обязательство компании выплатить указанную в чеке сумму владельцу, образец подписи которого проставляется на чеке в момент продажи. Оплата чека производится в иностранных банках (компаниях). Дорожный чек не гарантирует, что им не воспользуется случайное лицо. *Коммерческий чек* отличается от других чеков тем, что принимается только на инкассо от бенефициара и передаче не подлежит. Коммерческие чеки имеют ограниченный срок действия. При приеме чека от клиента берется залог в размере 20–30 долл. при совпадении валюты, в которой выписан чек, с валютой страны банка-плательщика и 50–75 долл. — при несовпадении этих валют.

Анализируя положения о расчетах чеками можно сделать вывод, что эта форма расчетов при экспорте может с успехом применяться либо для получения аванса под будущую поставку, либо в случае *авала* чека первоклассным банком.

При инкассовой форме расчетов (без рассрочки платежа) товарораспорядительные документы будут выданы покупателю только после осуществления им платежа, и в случае неоплаты продавец может вернуть товар. При неоплате чека никакой связи с товаром нет, платеж по чеку ничем не обусловлен, и покупатель, получив товарораспорядительные документы, может исчезнуть вместе с товаром, хотя расчеты чеками предпочтительней получения простого векселя фирмы покупателя.

Расчеты векселями. Вопросы правового регулирования отношений, связанных с обращением векселей, влияют на организацию их бухгалтерского и налогового учета. Правовое регулирование отношений, связанных с обращением векселей, осуществляется в соответствии с нормативными документами.

Основными участниками вексельного правоотношения являются векселедатель, векселедержатель и плательщик. Субъектный состав определяется в зависимости от того, кто выступает в качестве плательщика по векселю — сам векселедатель или указанное им третье лицо.

Следует отметить, что с момента вступления в силу Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон) изменился порядок учета векселей, номинированных в иностранной валюте.

Закон поделил все *ценные бумаги* на внутренние и внешние.

Согласно ст. 1 Закона *внутренние ценные бумаги* — эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в валюте Российской Федерации и выпуск которых зарегистрирован в Российской Федерации, а также иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты Российской Федерации, выпущенные на ее территории. *Внешние ценные бумаги* — ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся в соответствии с Законом к внутренним ценным бумагам. В зависимости от того, является ценная бумага внешней или внутренней, Законом установлен порядок осуществления расчетов по операциям с ценными бумагами.

Денежные расчеты между резидентами и нерезидентами по операциям с внешними ценными бумагами могут осуществляться в валюте РФ и иностранной валюте, если иное не установлено Банком России в целом или применительно к отдельным видам внешних ценных бумаг.

Напомним, что в соответствии с ч. 3 ст. 9 Закона без ограничений осуществляются валютные операции между резидентами и уполномоченными банками, связанные с приобретением резидентами у уполномоченных банков векселей, выписанных этими или другими уполномоченными банками, предъявлением их к платежу, получением по ним платежа, в том числе *в порядке регресса*, взыванием по ним штрафных санкций, а также с отчуждением резидентами указанных векселей уполномоченным банкам в порядке, установленном Федеральным законом от 11.03.1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе».

В соответствии с ч. 5 ст. 1 Закона *валютными ценностями* являются иностранная валюта и внешние ценные бумаги. Вексель, выписанный в иностранной валюте без оговорки эффективного платежа в иностранной валюте и с назначением места платежа России, относится к внутренним ценным бумагам и, соответственно, не является валютной ценностью.

Глава 21 НК РФ в целях исчисления НДС *классифицирует векселя по двум направлениям*, связанным с использованием векселя как *средства расчетов* (прекращения встречного обязательства по оплате товаров, работ, услуг):

- выдача покупателем-векселедателем собственного векселя (не признается оплатой товаров, работ, услуг для целей налогообложения НДС);

- расчеты векселями, эмитированными третьими лицами (считается оплатой товаров, работ, услуг для целей налогообложения НДС).

Если принимать во внимание положения гл. 25 НК РФ, то помимо вышеуказанных разновидностей векселей в хозяйственном обороте для целей налогообложения прибыли вексель может иметь и самостоятельное значение как ценная бумага, имеющая, например, определенную доходность либо реализуемая с прибылью (или убытком), а также как форма привлечения заемных средств.

Расчеты по векселям, номинированным в иностранной валюте, и учет таких векселей будут различаться в зависимости от того, содержится в векселе оговорка об эффективном платеже в иностранной валюте или нет.

Вексель, выписанный в иностранной валюте с оговоркой об эффективном платеже в иностранной валюте, является внешней ценной бумагой, и проблем с учетом такого векселя и расчетами по нему, как правило, не возникает. Курс иностранной валюты определяется согласно обычаям делового оборота, действующим в месте платежа. Однако векселедатель может обусловить, что подлежащая платежу сумма будет исчислена по курсу, обозначенному в векселе. Указанные выше правила не применяются в случае, когда векселедатель обусловил, что платеж должен быть совершен в определенной, указанной в векселе валюте (оговорка эффективного платежа в какой-либо иностранной валюте).

Таким образом, мы видим, что к векселю, выписанному в иностранной валюте, применяются *различные правила* в зависимости от того, имеется в нем оговорка эффективного платежа в иностранной валюте или нет. При наличии оговорки платеж по векселю осуществляется в определенной, указанной в векселе валюте, при отсутствии оговорки — в местной валюте по курсу иностранной валюты, действующему на день наступления срока платежа. Поэтому вексель, выпущенный с номиналом в иностранной валюте без оговорки эффективного платежа в иностранной валюте, подлежащий оплате на территории РФ, нельзя рассматривать как долговое обязательство, выраженное в иностранной валюте. Валюта обязательства в данном случае — валюта РФ (рубли).

Следовательно, вексель, выписанный в иностранной валюте без оговорки эффективного платежа в иностранной валюте и с назначением места платежа РФ, *не создает обязанности* платежа в иностранной валюте, а удостоверяет *право на получение валюты* РФ; и в соответствии с подп. «б» п. 3 ч. 1 ст. 1 Закона такой вексель относится к внутренним ценным бумагам.

Как отмечалось ранее, в соответствии с ч. 8 ст. 8 Закона денежные расчеты между резидентами, включая уполномоченные банки, и нерезидентами по операциям с внутренними ценными бумагами осуществляются в валюте РФ.

Следовательно, банк может осуществить оплату предъявленному нерезидентом векселя, номинированного в иностранной валюте без оговорки эффективного платежа в иностранной валюте, в валюте, используемой в месте платежа (если местом платежа является Россия — в рублях).

Если международным договором РФ установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены настоящим Законом, применяются правила указанного международного договора.

Поскольку у банка по векселю, выписанному в иностранной валюте без оговорки эффективного платежа в иностранной валюте, существует обязательство в рублях, такой вексель должен учитываться также в рублях. При этом конкретная сумма обязательства определяется не в абсолютной сумме, а расчетным путем: при выдаче векселя — по курсу ЦБ РФ, действующему на дату выдачи; при предъявлении векселя к платежу — по курсу на дату предъявления. Возникающие при этом разницы будут курсовыми.

Особенность расчетов векселями состоит в том, что в Законе «О валютном регулировании и валютном контроле» операции по выдаче или получению валютных векселей, связанных с оплатой задолженности по экспорту или импорту, *не поименованы среди текущих валютных операций*. Поэтому для установления в контракте такой формы расчетов между российским и иностранным юридическими лицами необходимо получить разрешение Центрального банка РФ. При использовании векселя в расчетах с иностранными покупателями для учета векселей открывают субсчет к счету 62 «Расчеты по векселям полученным».

При получении векселя от иностранного покупателя делают бухгалтерские проводки:

Дт 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» Кт 90-1 «Выручка» — начисление задолженности по реализованной экспортной продукции;

Дт 62-5 «Расчеты по векселям полученным» Кт 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» — перевод задолженности при акцепте векселя;

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 62-5 «Расчеты по векселям полученным» — погашение векселя иностранным покупателем;

Дт 52-3 «Транзитный валютный счет» Кт 91-1 «Прочие доходы» — сумма полученных процентов по векселю.

Пример 9. Российская фирма поставила на экспорт сырье. Контракт предусматривает расчеты по переводному векселю. Стоимость контракта — 375 000 долл., вексель выдан на сумму контракта плюс проценты в размере 10% стоимости контракта, т.е. 3750 долл. При переходе права собственности на экспортное сырье в учете были сделаны записи по курсу ЦБ РФ 26 руб. за доллар:

Дт счета 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» — 37 500 долл./112 500 руб.— на сумму задолженности иностранного покупателя;

Кт счета 90-1/1 «Выручка от реализации экспортируемой продукции» — 37 500 долл./112 5000 руб.— на контрактную стоимость отгруженного товара;

Дт счета 62-5 «Расчеты по векселям полученным»;

Кт счета 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте» — 37 500 долл./1 125 000 руб.

На момент поступления денежных средств по курсу ЦБ РФ 25,5 руб. за доллар:

Дт счета 52-3 «Транзитный валютный счет» — 41 250 долл./1 216 875 руб.;

Кт счета 62-5 «Расчеты по векселям полученным» — 37 500 долл./1 106 250 руб.— погашена задолженность покупателя на вексельную сумму;

Кт счета 91-1 «Прочие доходы» — 3750 долл./1 106 250 руб.— начислены проценты по векселю как прочий доход;

Дт счета 91-3 «Курсовые разницы»;

Кт счета 62-5 «Расчеты по векселям полученным» — 18 750 руб.— начислена отрицательная курсовая разница.

По вопросу учета для целей налогообложения сумм переоценки валютных векселей с оговоркой эффективного платежа в иностранной валюте Минфин России в письме от 17.04.2006 г. № 03-03-04/2/105 разъяснил:

«Согласно ст. 1 Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» вексель выписанный в иностранной валюте с оговоркой эффективного платежа в иностранной валюте, является внешней ценной бумагой и относится к валютным ценностям.

При погашении названных валютных векселей в момент погашения могут возникать курсовые разницы, которые учитываются для целей налогообложения в составе внереализационных доходов (расходов),— согласно ст. 250 и 265 НК РФ.

При этом согласно положениям ст. 250 и 265 НК РФ текущая переоценка валютных векселей с оговоркой эффективного платежа в иностранной валюте не производится.

1.5.3. Учет и налогообложение кредитов и займов в иностранной валюте

Нередко у компаний возникает потребность в привлечении средств, в то время как у динамично развивающихся компаний есть возможность заработать на процентах, предоставляя займы другим организациям. Часто российские предприятия берут кредиты и займы в иностранной валюте у банков или иностранных организаций. Рассмотрим, как правильно отразить в учете заимодавца полученные займы и кредиты, выраженные в иностранной валюте, и как учесть расходы по их обслуживанию.

Денежные расчеты между российскими организациями происходят в рублях (п. 1 ст. 140 Гражданского кодекса РФ). Однако не запрещено устанавливать цену в договоре в иностранной валюте или условных денежных единицах (у.е.) с оплатой в рублях (п. 2 ст. 317 ГК РФ). Пересчет в рубли производится по согласованному сторонами курсу на определенную дату, которая должна быть установлена в договоре займа. Если условие о дате пересчета суммы займа в рублевый эквивалент отсутствует в тексте договора, такой датой следует признать день возврата займа или процентов.

В результате изменения курса рубля по отношению к у.е. может измениться и сумма займа в рублевом выражении, в итоге сумма, поступающая на расчетный счет или в кассу заимодавца, будет отличаться от размера задолженности заемщика, определенного на дату получения займа.

Основная сумма обязательства по займу, выраженному в иностранной валюте, отражается в составе кредиторской задолженности (п. 2 ПБУ 15/2008). Она учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу, определяемому договором (п. 4–6 ПБУ 3/2006). Пересчет в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте (т.е. на дату поступления или возврата средств), а также на отчетную дату (п. 7 ПБУ 3/2006). В результате такого пересчета в связи с изменением договорного курса в бухгалтерском учете возникают положительные (отрицательные) курсовые разницы, которые учитываются в составе прочих доходов (расходов) (п. 3, 11–13 ПБУ 3/2006, п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99, п. 7 ПБУ 15/2008).

Проценты, причитающиеся к уплате заимодавцу, отражаются обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (п. п. 3, 4 ПБУ 15/2008). Сумма процентов по займу учитывается в составе прочих расходов в отчетном периоде их начисления (п. п. 3, 7 ПБУ 15/2008), если заем не используется для строительства или создания инвестиционного актива.

Получить валютный кредит можно как в российском, так и в иностранном банке. Чаще всего напрямую в иностранном банке кредит получить сложно. И здесь на помощь приходят иностранный учредитель или партнер, который предоставляет банку гарантии и обеспечение. Кроме того, валютный заем может предоставить иностранное юридическое лицо. Например, это могут сделать зарубежная материнская компания либо лицо, зависимое от нее юридически или фактически.

Все валютные операции на территории Российской Федерации производятся на основании Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». По общему правилу валютные операции между резидентами запрещены, но есть исключения. В частности, без ограничений проводятся валютные операции между резидентами и уполномоченными банками, связанные с получением и возвратом кредитов, уплатой сумм процентов и штрафных санкций по соответствующим договорам (пп. 1 п. 3 ст. 9 данного Закона).

При получении резидентами займов (кредитов) от нерезидентов резиденты в обслуживающем банке должны оформить паспорт сделки. Порядок представления документов, открытия, ведения и закрытия паспорта сделки определен Инструкцией Банка России от 15 июня 2004 г. № 117-И. Паспорт сделки не оформляют, если общая сумма заемных средств у нерезидента не превышает в эквиваленте 5000 долл. США по курсу иностранных валют к рублю, установленному Банком России на дату заключения договора.

В отношении перечисления резидентом средств в иностранной валюте в уплату процентов по займу (кредиту), а также в погашение суммы основного долга ограничений не установлено. Такие переводы резидент делает с текущего валютного счета на счет нерезидента.

На досрочный возврат займа (кредита) и уплату процентов действующее законодательство РФ ограничений также не устанавливает. Однако ограничения могут быть установлены договором займа (кредитным договором), поскольку заимодавец иногда желает

получать доход в течение запланированного срока. А за досрочное погашение займа (кредита) могут быть предусмотрены дополнительные штрафные санкции.

Резидент вправе свободно приобрести иностранную валюту на внутреннем валютном рынке для переводов (платежей). При валютных операциях по уплате процентов по займу (кредиту), а также по погашению (возврату) займа (кредита) в паспорт сделки вносятся соответствующие записи.

Порядок бухгалтерского учета курсовых разниц при валютных займах не отличается от порядка их учета при займах в у.е. Разница лишь в том, что в первом случае применяется курс Банка России, а во втором — договорной курс.

Задолженность по кредитам и займам, выраженным в иностранной валюте, показывается в валюте расчетов и в рублевой оценке (п. 4 ПБУ 3/2006). Кредиторская задолженность по кредитному договору или договору займа, выраженная в иностранной валюте и подлежащая оплате в иностранной валюте, учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического совершения операции. Дальнейший пересчет производится по курсу Банка России, действующему либо на отчетную дату, либо на дату совершения операций в иностранной валюте (получения, возврата заемных средств, уплаты процентов и др.) (п. 7 ПБУ 3/2006).

Пересчет заемных обязательств в иностранных валютах обусловливает возникновение курсовых разниц по основной сумме займа и процентам. Порядок учета данных разниц нормами ПБУ 15/2008 не регламентирован, поэтому указанные курсовые разницы учитываются в составе прочих доходов (расходов) в общем порядке, предусмотренном п. п. 11–13 ПБУ 3/2006.

Как уже отмечалось, средства, полученные (возвращаемые) по договору займа в виде основной суммы, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе доходов или расходов. Норматив процентов по долговым обязательствам, выданным в валюте, на период с 1 января 2010 г. установлен в размере 15%, но только если налогоплательщик не применяет метод сопоставимых условий.

В отличие от суммовых курсовые разницы, возникающие в связи с переоценкой валютных обязательств по причине изменения курса Банка России, принимаются для целей налогообложения прибыли. Они учитываются у заемщика во внереализационных

доходах или расходах (п. 11 ст. 250, пп. 5 и 6 п. 1 ст. 265 НК РФ). Датой их признания является последний день текущего месяца либо дата погашения в зависимости от того, что произошло раньше (пп. 7 п. 4 ст. 271, пп. 6 п. 7 ст. 272 Кодекса).

Пример 10. ООО «Импортер» 1 февраля 2010 года взяло в банке «Коммерческий» беспроцентный кредит на два месяца. Сумма кредита составила 20 000 долл. США. Кредит предназначен для пополнения оборотных средств.

В погашение кредита «Импортер» должен ежемесячно перечислять банку 1/2 от его суммы (10 000 долл. США).

«Импортер» оплатил услуги по юридической экспертизе кредитного договора стоимостью 6000 руб. (без НДС).

Учетной политикой «Импортера» предусмотрено, что дополнительные затраты по кредиту включаются в состав прочих расходов по мере погашения кредита.

Курс Центрального банка РФ составил (условно):

на 1 февраля 2010 года — 24 руб./долл.;

на 1 марта 2010 года — 25 руб./долл.;

на 1 апреля 2010 года — 26 руб./долл.

Бухгалтер «Импортера» должен сделать такие проводки:

1 февраля 2010 года

Дт 52 Кт 66 — 480 000 руб. (20 000 долл. × 24 руб.) — получен кредит;

Дт 60 Кт 51 — 6000 руб. — оплачены юридические услуги, связанные с получением кредита;

1 марта 2010 года

Ежемесячно бухгалтер может включать в состав прочих расходов часть затрат по оплате юридических услуг в сумме:

6000 руб. × 1/2 = 3000 руб.:

Дт 91-2 Кт 60 — 3000 руб. — списана часть расходов по оплате юридических услуг, связанных с получением кредита;

Дт 91-2 Кт 66 — 20 000 руб. (20 000 долл. × (25 руб. – 24 руб.)) — отражена отрицательная курсовая разница;

Дт 66 Кт 52 — 250 000 руб. (10 000 долл. × 25 руб.) — возвращена часть кредита;

1 апреля 2010 года:

Дт 91-2 Кт 60 — 3000 руб. — списана часть расходов по оплате юридических услуг, связанных с получением кредита;

Дт 91-2 Кт 66 — 10 000 руб. (10 000 долл. × (26 руб. – 25 руб.)) — отражена отрицательная курсовая разница;

Дт 66 Кт 52 — 260 000 руб. (10 000 долл. × 26 руб.) — возвращена оставшаяся часть кредита.

1.6. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ ПО ЗАГРАНКОМАНДИРОВКАМ

Учет кассовых операций. 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.

Согласно п. 7 ПБУ 3/2006 стоимость иностранной валюты в рубли пересчитывают либо на дату совершения операции (день поступления и выдачи денежных средств из кассы), либо на дату составления бухгалтерской отчетности. Напомним, что организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц (квартал) нарастающим итогом с начала отчетного года (п. 48 ПБУ 4/99). Помимо этого стоимость остатка денежных знаков в кассе предприятия можно пересчитывать и по мере изменения курса иностранных валют согласно котировкам Центрального банка России. Выбор конкретного способа расчетов остается за фирмой. Это решение следует отразить в учетной политике компании.

Рассмотрим отражение загранкомандировок в бухгалтерском учете на конкретном примере.

Пример 11. ООО «Организация» 27 сентября 2010 г. получило в банке 2000 долл. для оплаты командировочных расходов.

Официальный курс доллара США, установленный Центральным банком РФ, составил (цифры условные):

на день оприходования валюты в кассу — 25,73 руб./долл.;

на день выдачи под отчет 28 сентября — 25,79 руб./долл.;

на 30 сентября 2010 г. (дату составления отчетности) — 25,75 руб./долл.

Бухгалтер ООО «Организация» сделал следующие записи:

27 сентября 2010 г.:

Дт 50, субсчет «Доллары США» Кт 52 — 51 460 руб. (2000 долл. × × 25,73 руб.) — оприходована наличная валюта;

28 сентября 2010 г.:

Дт 50, субсчет «Доллары США» Кт 91-1 «Прочие доходы» — 120 руб. ((25,79 руб. – 25,73 руб.) × 2000 долл.) — отражена положительная курсовая разница;

Дт 71 Кт 50, субсчет «Доллары США» — 49 001 руб. (1900 долл. × × 25,79 руб.) — выдана наличная валюта под отчет;

30 сентября 2010 г.:

Дт 91-2 «Прочие расходы» Кт 50 — 4 руб. ((25,79 руб. – 25,75 руб.) × × (2000 долл. – 1900 долл.)) — отражена отрицательная курсовая разница.

В бухгалтерском учете движение наличной иностранной валюты в кассе отражается следующими проводками:

Дт 50 Кт 52 — получена с текущего валютного счета и принята к учету в кассу наличная иностранная валюта; приняты к учету дорожные чеки по номиналу;

Дт 50 Кт 91-1 — отражена положительная курсовая разница по остатку валюты в кассе;

Дт 91-2 Кт 50 — отражена отрицательная курсовая разница по остатку иностранной валюты в кассе;

Дт 52 Кт 50 — сдана наличная иностранная валюта в уполномоченный банк.

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 40 000 до 50 000 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 гражданско-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 оконча-

ния 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 заграничной командировки 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. письмо 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 заграничном паспорте работника (см. письмо Минфина России от 17.05.2006 г. № 03-03-04/1/469). 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 одновременно вывезти из страны наличную иностранную валюту в сумме, равной в эквиваленте 10 000 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 командированным лицом, связанные с погашением перерасхода по авансу в наличной иностранной валюте на командировочные расходы, определяются по договоренности между организацией и командированным 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 командированного лица в банке-нерезиденте;
- на счет третьего лица в банке-нерезиденте в пользу командированного;
- путем перевода до востребования в банк-нерезидент на имя командированного 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 с 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 заключения (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 заграничных командировок:

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 заграничных командировок, 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 в 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.

Размер и порядок выплаты суточных в иностранной валюте для служебных командировок за пределы России установлены постановлением Правительства РФ от 26.12.2005 г. № 812. Согласно этому документу правила выплаты суточных при направлении в заграничную командировку следующие: за те сутки, когда сотрудник покидает территорию России и пересекает границу иностранного государства, суточные ему выплачиваются в размере, установленном для той страны, куда он выезжает, а за сутки, когда сотрудник возвращается в Россию, — в размере, который установлен для командировок по территории РФ. Если за время командировки необходимо посетить несколько иностранных государств, то в день пересечения границы каждого суточные выплачиваются по нормам, установленным для страны, в которую выезжает сотрудник. Допустим, работник выезжает и возвращается из-за границы в течение одного дня. В таком случае суточные ему выплачиваются в размере 50%-ной нормы, которая установлена для командировок в это государство. Между тем если в период служебной командировки принимающая сторона предоставляет командированному сотруднику питание, то выплата суточных производится в размере 30%, а если выдает иностранную валюту на личные расходы, то выплата суточных не производится вообще.

Правительство РФ установило с 1 января 2006 г. минимальный размер оплаты суточных расходов при краткосрочных загранич-

командировках, учитываемых в затратах организации при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Помимо перечисленных расходов организация компенсирует сотруднику издержки, связанные:

- с получением загранпаспорта и оформлением визы;
- оплатой услуг аэропортов, связи;
- уплатой сбора при обмене наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту;
- оформлением медицинской страховки,
- а также представительские расходы.

Пример 12. Приказом руководителя работник организации направляется из г. Орла в пятидневную командировку в Германию, а затем в Австрию, с последующим заездом на обратном пути на один день в Москву. Положением о служебных командировках в организации утверждены:

- размер суточных (при командировках по территории России — 1000 руб., Германии — 55 евро, Австрии — 60 евро);
- предел расходов по найму жилого помещения (на территории России — 1500 руб., Германии — 200 евро, Австрии — 130 евро).

Сотрудник организации выезжает из Орла 26 марта. Границу Германии он должен пересечь 27 марта, Австрии — 29 марта. Планируется, что 30 марта он вернется в Россию и 31 марта будет в Орле.

Размер суточных в этом случае составит:

за 26 марта — 1000 руб.;

27 и 28 марта — по 55 евро;

29 марта — 60 евро;

30 и 31 марта — по 1000 руб.

Смета расходов на заграничную командировку в этом случае будет выглядеть так (табл. 1.8).

Таблица 1.8

Смета расходов на заграничную командировку Иванова А.А. в страны Евросоюза с 26 по 31 марта 2010 г.

Вид расхода	Произведен на территории	
	России	иностраных государств
Суточные	3000 руб. (3 дн. × 1000 руб.)	170 евро [(2 дн. × 55 евро) + + (1 день × 60 евро)]
Наем жилого помещения	3000 руб. (2 дн. × 1500 руб.)	530 евро [(2 дн. × 200 евро) + + (1 день × 130 евро)]
Стоимость проезда (включая заказ и доставку билетов)	Орел — Москва и обратно — 2200 руб.	300 евро [120 евро (Москва — Берлин) + 35 евро (Берлин — Вена) + + 145 евро (Вена — Москва)]

Окончание табл. 1.8

Вид расхода	Произведен на территории	
	России	иностраных государств
Стоимость визы	х	150 евро
Оформление загранпаспорта	1000 руб.	х
Медицинская страховка	х	100 евро

По окончании командировки сотрудник составляет краткий отчет о выполнении задания, а руководитель структурного подразделения — заключение о его выполнении.

Бухгалтерский учет командировочных расходов. Выдача аванса на командировочные расходы из кассы организации оформляется расходным ордером. Сумма выданного аванса отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в корреспонденции со счетом учета наличных денежных средств (счет 50 «Касса»). Поскольку организация выполняет операции с наличной валютой, к счету 50 следует открыть два субсчета — 1 «Касса в рублях» и 2 «Касса в иностранной валюте».

По возвращении из командировки работник представляет в бухгалтерию предприятия отчет о выполнении служебного задания вместе с авансовым отчетом. Именно на основании этого отчета бухгалтер будет определять, куда списать командировочные расходы. Если работник направлялся в командировку для закупки оборудования, то командировочные расходы следует учитывать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а если задание выполнялось в рамках договора по основной деятельности предприятия, то на счете 20 «Основное производство» и т.д.

Авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах работник обязан представить в течение трех дней по возвращении (п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ). Отчет составляют по унифицированной форме № АО-1 и прилагают к нему документы, подтверждающие произведенные расходы. Также необходимо приложить ксерокопию загранпаспорта и, как упоминалось выше, отчет о выполнении служебного задания. При этом иностранные документы должны быть построчно переведены на русский язык (п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ).

Руководитель организации удостоверяет обоснованность расходов, которые были произведены командированным сотрудником, проставлением в авансовом отчете своей подписи. Затем бухгалтер разносит суммы затрат по счетам бухгалтерского учета. Учет

расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами», для чего к нему открываются субсчета: 1 «Расчеты с подотчетными лицами в рублях» и 2 «Расчеты с подотчетными лицами в валюте».

В бухгалтерском учете расходы на заграничные командировки включаются в состав расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99) и отражаются на счетах учета затрат: 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу». Расходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Банка России, который действовал на дату утверждения авансового отчета (см. Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте в Приложении к ПБУ 3/2006).

Курсовая разница, возникающая в результате изменения курса иностранной валюты за период от выдачи командированному сотруднику аванса и до утверждения авансового отчета, относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Положительную курсовую разницу следует отразить по кредиту субсчета 1 «Прочие доходы» счета 91, а отрицательную — по дебету субсчета 2 «Прочие расходы» счета 91. Помимо этого организация должна пересчитывать задолженность работника по подотчетным суммам, выданным в иностранной валюте, на каждую отчетную дату (31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря) по официальному курсу Банка России. Возникающие при этом курсовые разницы следует учитывать в аналогичном порядке.

Пример 13. Используем условия примера 18: 20 марта 2007 г. сотруднику выдано на командировку в страны Евросоюза 1500 евро и 9200 руб. По возвращении из командировки, а именно 3 апреля 2007 г., был утвержден авансовый отчет работника, сумма расходов по которому составила 1420 евро и 10 000 руб. В тот же день работник сдал в кассу организации 80 евро и получил перерасход по рублевому авансу в размере 800 руб.

Курс Банка России составлял:
на 20 марта 2007 г.— 34,6435 руб./евро;
на 31 марта 2007 г.— 34,6861 руб./евро;
на 3 апреля 2007 г.— 34,7107 руб./евро.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи: 20 марта 2007 г.:

Дт 71-1 Кт 50-1 — 9200 руб.— выдан аванс на командировочные расходы в рублях;

Дт 71-2 Кт 50-2 — 51 965,25 руб. (1500 евро × 34,6435 руб.) — выдан аванс на командировочные расходы в валюте;

31 марта 2007 г.:

Дт 71-2 Кт 91-1 — 63,9 руб. (1500 евро × (34,6861 руб. – 34,6435 руб.)) — отражена на последний день отчетного периода положительная курсовая разница по иностранной валюте, выданной под отчет.

3 апреля 2007 г.:

Дт 26 Кт 71-1 — 7000 руб. — включены в состав общехозяйственных расходов командировочные расходы по территории России;

Дт 26 Кт 71-1 — 3000 руб. — списаны расходы на выплату суточных в рублях;

Дт 71-1 Кт 50-1 — 800 руб. — выдан перерасход в рублях по авансовому отчету;

Дт 26 Кт 71-2 — 5900,82 руб. (170 евро × 34,7107 руб.) — признаны расходы на выплату суточных в валюте;

Дт 26 Кт 71-2 — 39 917,31 руб. (1150 евро × 34,7107 руб.) — признаны расходы на оформление визы, проезд, проживание и представительские расходы за рубежом;

Дт 26 Кт 71-2 — 3471,07 руб. (100 евро × 34,7107 руб.) — признаны расходы на оформление медицинской страховки;

Дт 50-2 Кт 71-2 — 2776,86 руб. (80 евро × 34,7107 руб.) — внесен остаток аванса в валюте в кассу организации;

Дт 71-2 Кт 91-1 — 36,9 руб. ((34,7107 руб. – 34,6861 руб.) × 1500 евро) — отражена положительная курсовая разница, возникшая на дату утверждения авансового отчета.

Налогообложение командировочных расходов (налог на прибыль).

Чтобы расходы на командировку, как, впрочем, и любые другие расходы, организация могла учесть в целях налогообложения прибыли, необходимо подтвердить их документально и обосновать экономическую целесообразность и производственный характер командировки, т.е. связать ее с деятельностью организации, которая направлена на получение дохода. Именно на этих моментах налоговые органы при проверках заостряют внимание.

Итак, экономическая целесообразность расходов может быть подтверждена следующими документами:

- служебным заданием и отчетом о его выполнении;
- деловой перепиской с партнерами;
- заключенным договором.

Если организация применяет метод начисления, то расходы в целях налогообложения принимаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом время фактической выплаты денежных средств или иной формы оплаты значения не имеет. Рас-

ходы на командировки признаются на дату утверждения авансового отчета (подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ). Расходы на проезд к месту командировки и обратно, а также расходы по найму жилого помещения полностью учитываются при расчете налога на прибыль на основании проездных документов и счетов из гостиниц (подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Если расходы на проживание не подтверждены первичными документами, то при расчете налога на прибыль они не учитываются (ст. 252 НК РФ). Эти затраты организация компенсирует сотруднику из чистой прибыли.

Расходы на оформление и выдачу виз учитываются в составе командировочных расходов только в том случае, если служебная поездка действительно имела место. Если по каким-либо причинам командировка не состоялась, расходы на оформление и выдачу виз, по мнению Минфина России, не могут быть учтены в составе расходов в целях налогообложения прибыли (письмо Минфина от 6.05.2006 г. № 03-03-04/2/134).

Суточные учитываются при расчете налога на прибыль только в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ от 8.02.2002 г. № 93. В отличие от бухгалтерского учета сверхнормативные суточные не включаются в состав расходов, а потому возникают постоянные разницы, на основании которых следует сформировать постоянное налоговое обязательство.

Пример 14. Используем условия предыдущего примера со следующими изменениями. Сотруднику были выплачены суточные в размере 8900,82 руб., в том числе при нахождении на территории России — 3000 руб. за трое суток, Германии — 110 евро за двое суток, что равно 3818,18 руб., и Австрии — 60 евро за сутки, что равно 2082,64 руб. В то же время постановлением Правительства РФ установлен максимальный размер суточных; при нахождении на территории России — 100 руб.; Германии — 65 долл.; Австрии — 66 долл. Чтобы сравнить суммы суточных, выплаченных командированному в евро и установленные в долларах США нормы, пересчитаем их в рубли по официальному курсу Банка России на дату утверждения авансового отчета. На 3 апреля 2007 г. курс доллара США составил 25,9947 руб./долл. Следовательно, размер суточных в пределах норм составляет при нахождении на территории Германии 1689,56 руб. в день (65 долл. × 25,9947 руб./долл.), а на территории Австрии — 1715,65 руб. в день (66 долл. × 25,9947 руб./долл.). Рассчитаем величину суточных в пределах установленных норм. Она составит 5394,77 руб. [(100 руб. × 3 дн.) + (1689,56 руб. × 2 дн.) + 1715,65 руб.]. Величина сверхнорматив-

ных суточных, не учитываемая при расчете налога на прибыль, — 3506,05 руб. (8900,82 руб. – 5394,77 руб.). Эта сумма представляет собой постоянную разницу, на основании которой в бухгалтерском учете общества должно быть сформировано постоянное налоговое обязательство:

Дт 99, субсчет «ПНО» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — 841 руб. (3506,05 руб. × 24%) — отражена сумма постоянного налогового обязательства.

Налог на добавленную стоимость. Вычет НДС возможен, только если товары, работы или услуги приобретены на территории России (п. 2 ст. 171 НК РФ). Когда пункт отправления или пункт назначения расположен за рубежом, услуги по перевозке пассажиров и багажа, оформленные на основании единых международных перевозочных документов, облагаются НДС по ставке 0% (подп. 4 п. 1 ст. 164 НК РФ). Следовательно, в стоимость железнодорожного или авиабилета к месту служебной командировки за границей и обратно налог на добавленную стоимость не включается.

Если же в проездных документах, приобретенных в странах СНГ, сумма НДС указана отдельной строкой, ее нельзя предъявить к налоговому вычету. Дело в том, что по общему правилу местом реализации работ (услуг) является место деятельности организации или индивидуального предпринимателя, который выполняет работы (оказывает услуги). Случаи, перечисленные в подп. 1—4 п. 1 ст. 148 НК РФ, являются исключением из данного правила. В этих ситуациях услуги считаются оказанными в России.

Среди исключений не указаны железнодорожные перевозки. Следовательно, в таких случаях местом оказания услуги считается территория государства, в котором перевозчик осуществляет свою деятельность. Таким образом, если железнодорожный или авиабилет приобретен в другом государстве, считается, что услуги оказаны перевозчиком за пределами России, а значит, «входной» НДС, выделенный в проездных документах, предъявлять к налоговому вычету не следует.

Налог на доходы физических лиц. В силу п. 3 ст. 217 НК РФ командировочные расходы, подтвержденные документально, не включаются в налоговую базу при расчете НДФЛ, поскольку возмещение организацией подобных расходов является компенсационной выплатой. Критерием отнесения выплат к компенсационным является их целевое назначение.

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, под-

лежащий налогообложению НДФЛ, не включаются суточные в пределах 700 руб. за каждый день пребывания в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

Как отмечалось ранее, если командировка не состоялась, расходы на оплату услуг по оформлению виз не учитываются при расчете налога на прибыль. В то же время подобные расходы не включаются и в налогооблагаемый доход сотрудника.

Если организация компенсировала работнику не подтвержденные документально расходы на проживание, то она обязана удерживать с него налог на доходы физических лиц. При этом не облагается НДФЛ только сумма компенсации в пределах норм.

Наличные расчеты с применением корпоративных банковских карт. Для получения и обслуживания карты организация заключает договор с банком-эмитентом, который открывает для организации *специальный карточный счет*. Банк-эмитент может выдавать организации банковские корпоративные карты двух типов — расчетную корпоративную и кредитную корпоративную карты.

Расчетная корпоративная карта — банковская карта, при помощи которой держатель карты (работник организации) может распоряжаться денежными средствами, находящимися на специальном карточном счете организации, в пределах расходного лимита, установленного банком в соответствии с условиями договора с клиентом, согласно перечню разрешенных операций.

Кредитная корпоративная карта используется держателем в таком же порядке, как расчетная. Кредитная карта отличается от расчетной тем, что организация не перечисляет средства на специальный карточный счет, а банк предоставляет кредитную линию. На основании банковских корпоративных карт могут осуществляться операции, представленные в табл. 1.9.

Таким образом, соблюдается запрет на выдачу наличной иностранной валюты для оплаты представительских расходов. Однако такие расходы могут быть оплачены в безналичном порядке через корпоративную банковскую карту.

Таблица 1.9

Учет расчетов банковскими картами

№ п/п	Содержание операции	Сумма, долл./руб.	Корреспондирующий счет, субсчет	
			Дебет	Кредит
1	Перечислено на специальный карточный счет в банке:			
	а) с валютного счета организации (курс доллара в день перечисления — 25,5 руб./долл.) или б) с расчетного счета организации	1000/25 500 —/25 500	55-9 55-9	52 51
2	Отражается вознаграждение, взимаемое банком за обслуживание специального карточного счета	—/450	91-2	
3	Выдана командируемому за границу работнику (держателю) корпоративная карта	1000/25 500	Учитывается в оперативном порядке	
4	Израсходовано командированным работником из корпоративной карты (в рублях учитывается исходя из курса, указанного в п. 1а, без учета курса доллара в дни фактического расходования средств с корпоративной карты)	900/22 950	71-7	55-9
5	Представлен авансовый отчет командированным работником по возвращении из командировки и сдана корпоративная карта. Расходы по авансовому отчету утверждены в иностранной валюте в сумме 815 дол. (курс доллара в день утверждения авансового отчета — 25,8 руб./долл.)	815/21 027	20, 26, 44, 91-8	71-7
6	Возвращена подотчетным лицом сумма, израсходованная по корпоративной карте, превышающая сумму, утвержденную по авансовому отчету (900 — 815):			
	а) внесена в кассу наличная иностранная валюта или	85/2193	50-4	71-7
	б) внесена в кассу сумма в рублях курсовая разница [900 x (25,5 — 25,8)] (см. пп. 4, 5 и 6а)	—/2193 —/270	50-1 71-7	71-7 91-7
7	Сдана в уполномоченный банк наличная иностранная валюта, возвращенная командированным работником в кассу (см. п. 6а). Курс доллара в день сдачи валюты в банк — 26 руб./долл.	85/2210	52	50-4
	Курсовая разница [85 x (26 — 25,8)]	—/17	50-4	91-7

Окончание табл. 1.9

№ п/п	Содержание операции	Сумма, долл./руб.	Корреспондирующий счет, субсчет	
			Дебет	Кредит
8	Остаток средств на специальном карточном счете перечисляется (в необходимых случаях) на валютный счет организации. Курс доллара в день перечисления — 26,1 руб./долл.	100/2610	52-2	55-9
	Курсовая разница [100 x (25,5 — 26,1)]	—/60	55-9	91-7

Примечание. Если банк выдал кредитную корпоративную карту, т.е. без перечисления средств организации на специальный карточный счет, то суммы, израсходованные с такой карты, учитываются как получение кредита в банке (Дт субсчета 55-9, Кт субсчета 66-8). Погашение кредита учитывается: при перечислении с валютного счета — Дт субсчета 66-8, Кт субсчета 52-2; при перечислении с расчетного счета — Дт субсчета 66-8, Кт счета 51. Списание с субсчета 55-9 показано в пп. 4 и 8.

Причитающаяся командированному работнику к доплате сумма перерасхода по командировочным расходам в иностранной валюте может быть выплачена ему в соответствующей иностранной валюте или в рублях по курсу Банка России на дату выплаты. Если работник не полностью израсходовал полученную под отчет иностранную валюту, то неизрасходованную сумму он может вернуть как в иностранной валюте, так и в рублях по курсу Банка России на дату погашения задолженности. Возникающие курсовые разницы отражаются в соответствии с порядком, рассмотренным выше. Полученную от подотчетного лица иностранную валюту организация обязана внести на текущий валютный счет в течение 10 рабочих дней с момента возврата ее в кассу.

Контрольные вопросы и задания

- Какие организации осуществляют межгосударственное регулирование внешнеэкономической деятельности?
- В чем состоят основные функции органов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в РФ?
- Раскройте содержание основных положений Федерального Закона № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».
- Перечислите основные документы, которые применяются для подтверждения операций внешнеэкономической деятельности.

5. Сформулируйте назначение внешнеэкономического договора (контракта).
6. Каким образом происходит распределение основных расходов по доставке товаров между продавцом и покупателем?
7. На какие группы подразделяются контракты на поставку товаров в зависимости от специфики товара?
8. Назовите основные документы, определяющие признание и отражение в учете экспортно-импортных операций.
9. Сформулируйте наиболее важные нововведения ПБУ 3/2006.
10. Каким образом должен быть осуществлен пересчет в рубли активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте?
11. Назовите основные отличия в учете курсовых разниц в бухгалтерском и суммовых — в налоговом учете.
12. Раскройте содержание Международного стандарта IAS 21 «Влияние изменения валютных курсов».
13. Раскройте порядок учета курсовых разниц в индивидуальной финансовой отчетности участников консолидации в соответствии с МСФО 21.
14. Что представляют собой операции с иностранной валютой?
15. Какой синтетический счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации?
16. Перечислите основные методы платежей и формы расчетов с иностранными поставщиками. Раскройте их содержание.
17. Каким образом организуется учет при расчетах с иностранными поставщиками посредством аккредитивов?
18. Каким образом организуется бухгалтерский и налоговый учет при расчетах с иностранными поставщиками посредством векселей?
19. Каков порядок учета кредитов и займов в иностранной валюте?
20. Каким образом организуется учет кассовых операций в иностранной валюте?
21. Раскройте основные особенности бухгалтерского и налогового учета расходов на оплату заграничных командировок.

ГЛАВА 2

УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

2.1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Понятие и сущность импорта. 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 участвующего 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 рубежом, 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 внешнеэкономической 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 внешнеэкономической 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 определе-

ния, понятие товара во внешнеэкономической 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 внешнеэкономических сделок осуществляется на основе норм международного права, национального законодательства каждой из сторон сделки, а также условий внешнеэкономического договора купли-продажи (контракта). Правовое регулирование импортных сделок не только создает правовую базу для взаимоотношений сторон внешнеэкономического 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 внешнеэкономическим 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, включающая 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, иностранная 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*, 40815* (государственные предприятия)
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 инофирмами», подразделе «Налог на прибыль», ситуация «Как заполнить налоговый расчет»).

Паспорт импортной сделки (далее по тексту — паспорт сделки) оформляется совместно импортером и уполномоченным банком в двух экземплярах на каждый внешнеэкономический 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 конт-

роля 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»). Наконец, 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 в 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 контракта); наименование и код валюты, в которой определена сумма конт-

ракта (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 (подпись 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 в пользу иностранного контрагента по контракту или его приказу либо представления таможенному органу товаров, импортируемых в соответствии с контрактом, в который внесены изменения и/или дополнения, импортер представляет в банк импортера оригиналы или надлежащим образом заверенные копии дополнений и/или изменений к 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.

Справка о валютных операциях. Форма и порядок заполнения справки о валютных операциях утверждены Инструкцией Банка России от 15.06.2004 г. № 117-И. Справку 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, справки 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.

2.2. ФОРМИРОВАНИЕ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ ИМПОРТНЫХ ТОВАРОВ

Закон РФ «О таможенном тарифе», устанавливающий методы определения таможенной стоимости товаров, распространяет их исключительно на ввозимые товары. Вместе с тем порядок определения таможенной стоимости вывозимых товаров, утвержденный на основании п. 2 ст. 12 данного Закона постановлением Правительства РФ от 7.12.1996 г. № 1461 «О порядке определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации», сохраняет его основные принципы. Таможенная стоимость вывозимых товаров также определяется на основе цены сделки, т.е. цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате за товар при продаже товаров на экспорт.

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-продажи¹ 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 представленную 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:

- 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;

¹ Например, условиями договора (контракта) предусмотрено ограничение прав покупателя в отношении вывозимых товаров, продажа и цена сделки зависят от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено, участники сделки являются взаимозависимыми лицами и влияние этих факторов на цену сделки нельзя определить количественно, т.е. в стоимостном выражении, а также если данные, использованные декларантом при заявлении таможенной стоимости, не подтверждены документально либо не являются количественно определенными и достоверными.

- продажа и цена сделки зависят от соблюдения условий, влияние которых не может быть учтено;
- данные, использованные декларантом при заявлении таможенной стоимости, не подтверждены документально либо не являются количественно определенными и достоверными;
- 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 (см. подп. 15 п. 1 ст. 11 ТК РФ).

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: физические характеристики; качество и репутация на рынке; страна происхождения; 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 сведе-

ний. 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.

ров суммы акцизов, уплаченные на таможене 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 согласно ст. 160 НК РФ:

- 1) из таможенной стоимости ввезенных товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) 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 (п. 2 ст. 171 НК РФ):

- 1) товаров, приобретаемых для операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с НК РФ;
- 2) товаров, приобретаемых для перепродажи. При этом НДС подлжит 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 таможене.

Вместе с тем в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров, могут учитываться в стоимости таких товаров. Это правило действует в случаях:

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

тельщика по исчислению и уплате налога (в ред. Федерального закона от 22.07.2005 г. № 119-ФЗ);

4) 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 соответствии с п. 2 ст. 146 настоящего Кодекса, если иное не установлено настоящей главой.

В качестве обеспечения исполнения обязательств нерезидента перед резидентом могут быть использованы:

- 1) безотзывный аккредитив, покрытый за счет плательщика по аккредитиву, при условии, что исполняющим банком является уполномоченный банк либо банк за пределами территории РФ;
- 2) банковская гарантия банка за пределами территории РФ, выданная в пользу резидента;
- 3) 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;
- 4) 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 заключении внешнеторговых контрактов широко распространена практика *установления в договоре момента исполнения продавцом обязанности передачи продукции* покупателю в соответствии с обычаями делового оборота.

Унификация, кодификация и интерпретация условий международных торговых контрактов, сложившихся торговых обычаев, общепринятых толкований, распространенных внешнеторговых условий и коммерческих понятий, применяемых во внешнеторговой деятельности, сформулированы и утверждены Международной торговой палатой в 1936 г. в виде Международных правил толко-

вания торговых терминов. Эти правила известны под названием «Инкотермс-36». Поправки и дополнения к ним вносились в 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 гг. С правовой точки зрения «Инкотермс-2000» имеет факультативный характер и применяется сторонами договора по их взаимному согласию. При ссылке на использование в договоре терминов и трактовок «Инкотермс» следует в договоре сделать ссылку на конкретный документ, поскольку эти толкования различаются в разных редакциях документов. Условия поставок описывают переход рисков, распределение рисков по сделке между сторонами, момент и порядок исполнения продавцом своих обязательств по поставке. Согласно «Инкотермс-2000» все условия возмещения коммерческих расходов дифференцированы на 4 группы, каждая из которых представлена соответствующими подгруппами. В свою очередь, каждая подгруппа включает несколько коммерческих условий поставок:

- условия группы E;
- условия группы F;
- условия группы C;
- условия группы D.

EXW «Ex works» — «с завода» (с указанием пункта). Условие означает, что продавец выполняет обязательство по поставке, когда он передает товар в распоряжение покупателя на своем предприятии (заводе, фабрике, складе и т.п.). В частности, он не отвечает за погрузку товара на транспортное средство, предоставленное покупателем, а также за таможенную очистку товара для ввоза, если не зафиксировано иное.

Покупатель несет все расходы и риски в связи с перевозкой товара от предприятия-продавца к месту назначения. Таким образом, данное условие закрепляет за продавцом минимальные обязанности. Это условие не применяется, если покупатель не в состоянии осуществить сам или обеспечить выполнение экспортных формальностей. В этом случае должно использоваться условие *FCA*.

Условия (*terms*) группы *F* означают, что продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, указанного покупателем. Заключение договора перевозки входит в обязанности покупателя. Продавец считается выполнившим свои обязанности по договору в стране отгрузки. Договоры купли-продажи на условиях терминов группы *F* относятся к категории договоров отгрузки (*shipment contracts*).

FCA «Free carrier» — «франко-перевозчик» (с указанием пункта). Это условие означает, что продавец считается выполнившим свое

обязательство по поставке товара, прошедшего таможенную очистку для вывоза, с момента передачи его в распоряжение перевозчика в обусловленном пункте. «Перевозчик» означает любое лицо, которое на основании договора перевозки обязуется осуществить или обеспечить перевозку товара по железной дороге, автомобильным, воздушным, морским или внутренним водным транспортом или в смешанной перевозке. Если покупатель уполномочивает продавца поставить товар лицу, не являющемуся перевозчиком, например *экспедитору*, продавец считается выполнившим свои обязательства по поставке товара с момента передачи его на хранение данному лицу.

При отсутствии указания покупателем такого пункта продавец вправе определить такой пункт сам среди ряда подобных, где перевозчик принимает товар в свое распоряжение. В тех случаях, когда согласно коммерческой практике для заключения договора перевозки необходимо содействие продавца (при перевозке товара воздушным или железнодорожным транспортом), он может действовать за счет и на риск покупателя.

FAS «Free alongside ship» — «свободно вдоль борта судна» (наименование порта отгрузки). Данное условие означает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке, когда товар размещен вдоль борта судна на причале или на лихтерах в согласованном пункте отгрузки, т.е. с этого момента покупатель несет все расходы и риски гибели или повреждения товара. По условиям *FAS* на покупателя возлагается обязанность по очистке товара от пошлин для его вывоза. Данное условие не следует применять, когда покупатель прямо или косвенно не в состоянии обеспечить выполнение таможенных формальностей.

FOB «Free on board» — «свободно на борту» (наименование порта отгрузки). Условие *FOB* означает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке с момента перехода товара через поручни судна в порту отгрузки, т.е. с этого момента покупатель несет все расходы и риски гибели или повреждения товара. По условиям *FOB* на покупателя возлагаются обязанности по очистке товара от пошлин для его экспорта. Данное условие может применяться лишь при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом.

В случаях когда момент перехода товара через поручни судна не имеет практического значения, например при перевозках на условиях *ролл-он* или *ролл-офф* или при перевозках в контейнерах, целесообразно применять условие *FAS*.

Условия группы *C* означают, что продавец обязуется заключить договор перевозки на обычных условиях, однако без принятия на себя риска случайной гибели или повреждения товара или каких-либо дополнительных расходов после погрузки товара. В этом условии необходимо указывать пункт, до которого продавец должен оплачивать транспортировку. Продавец считается выполнившим свои обязанности по договору в стране отгрузки. Таким образом, договоры купли-продажи на условиях группы *C* относятся к категории договоров отгрузки (*shipment contracts*).

CFR «Cost and freight» — «стоимость и фрахт» (наименование порта назначения). Данное условие означает, что продавец обязан оплатить расходы и фрахт, необходимые для доставки товара в указанный порт назначения. При этом риск утраты или повреждения товара, а также риск любого увеличения расходов переходит с продавца на покупателя в момент пересечения товара поручней судна в порту отгрузки. По условиям *CFR* на продавца возлагаются обязанности по очистке товара от пошлин для его вывоза. Данное условие может применяться лишь при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом.

CIF «Cost, insurance, freight» — «стоимость, страхование и фрахт» (наименование порта назначения). Термин означает, что продавец несет те же обязанности, что по условиям *CFR*, однако он должен обеспечить морское страхование от риска гибели или повреждения товара во время перевозки. Продавец заключает договор страхования и выплачивает страховщику страховую премию. Покупатель должен принять к сведению, что согласно условиям *CIF* от продавца требуется лишь обеспечение страхования на минимальных условиях. Данное условие может применяться лишь при перевозке товара морским или внутренним водным транспортом.

CPT «Carriage paid to» — «перевозка оплачена до» (наименование пункта назначения). Это условие означает, что продавец оплачивает фрахт за перевозку товара до указанного места назначения. Риск гибели или повреждения товара, а также любого увеличения издержек, возникающего после передачи товара перевозчику, переходит с продавца на покупателя, когда товар передан в распоряжение перевозчика. «Перевозчик» означает любое лицо, которое согласно договору перевозки обязуется осуществить перевозку или организовать перевозку морским или воздушным путем, железнодорожным или автомобильным транспортом, по внутренним водным линиям или путем смешанной перевозки. При осуществлении перевозки несколькими перевозчиками в согласованном направ-

лении риск гибели или повреждения переходит, когда товар передан в распоряжение первого перевозчика. Согласно условию *CPT* в обязанности продавца входит осуществление необходимой для вывоза таможенной очистки товара. Данное условие может применяться для всех видов перевозки, включая смешанные.

CIP «Carriage and insurance paid to» — «перевозка и страхование оплачены до» (наименование пункта назначения). Условие означает, что продавец несет те же обязанности, что по условиям *CPT*, но с тем дополнением, что продавец должен обеспечить транспортное страхование от рисков гибели или повреждения товара во время перевозки. Продавец заключает договор страхования и оплачивает страховую премию. Покупатель должен принять к сведению, что согласно условию *CIP* от продавца требуется обеспечить страхование лишь на минимальных условиях. В соответствии с данными условиями продавец обязан обеспечить таможенную очистку товара для экспорта. Данное условие может использоваться при перевозке товара любым видом транспорта, включая смешанные перевозки.

Условия группы *D* означают, что продавец несет все расходы и принимает на себя все риски до момента доставки товара в страну назначения. Условия группы *D* отличаются от условий группы *C* тем, что продавец несет ответственность за прибытие товаров в согласованный пункт или порт назначения. Продавец несет все риски и оплачивает все расходы по доставке товара в этот пункт. Следовательно, группа условий *D* представляет «договоры доставки» (*arrival contracts*).

DAF «Delivered at frontier» — «поставка до границы» (наименование пункта поставки на границе). Условие означает, что обязанности продавца по поставке товара считаются выполненными, когда товар, очищенный от пошлин для вывоза, прибывает в указанный пункт или место на границе, однако до поступления товара на таможенную границу принимающей страны. Под термином «граница» понимается любая граница, включая границу страны экспорта. Поэтому в данном условии весьма важно точное определение «границы» путем указания конкретного пункта или места. Условие применяется главным образом при перевозке товара по железной дороге или автомобильным транспортом, но оно может быть применено и при любом другом способе перевозки товара.

DES «Delivered ex ship» — «поставка с судна» (наименование порта назначения). Условие означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности по поставке товара с момента предо-

ставления товара, не очищенного от таможенных пошлин при ввозе, в распоряжение покупателя в согласованном порту назначения. Все расходы и риски по доставке товара в согласованный порт назначения несет продавец. Данное условие может использоваться только при перевозках товара морским транспортом или внутренним водным транспортом.

DEQ «Delivered ex quay (duty paid)» — «поставка с пристани (с оплатой пошлины)» (наименование порта назначения). Данное условие означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности по поставке товара с момента предоставления товара, очищенного от таможенных пошлин при ввозе, в распоряжение покупателя на пристани (причале) в согласованном порту назначения. Все расходы и риски по доставке товара в согласованное место, включая уплату налогов, пошлин и иных сборов, несет продавец. Данное условие не может применяться, если продавец прямо или косвенно не в состоянии получить импортную лицензию. Если между сторонами будет согласовано, что таможенная очистка ввозимого товара и оплата связанных с этим пошлин возлагаются на покупателя, вместо слов «с оплатой пошлины» следует указать «без оплаты пошлины». Если стороны согласились об исключении из обязательств продавца оплаты некоторых связанных с импортом расходов (налога на добавленную стоимость, *VAT*), то это должно быть прямо указано путем добавления соответствующих условий: «Поставка с пристани без оплаты *VAT*, наименование порта назначения».

Данные условия могут быть использованы при перевозках товара морским путем или внутренним водным транспортом.

DDU «Delivered duty unpaid» — «поставка без оплаты пошлины» (наименование пункта назначения). Условие означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности с момента доставки товара в согласованный пункт в стране ввоза. Продавец должен нести расходы по оплате всех связанных с этим расходов и все риски, падающие на товар (исключая уплату налогов, пошлин и иных официальных сборов, взимаемых при ввозе товара), а также все расходы и риски в связи с выполнением таможенных формальностей. При невыполнении покупателем таможенной обязанности по очистке товара при ввозе на него возлагаются все дополнительные расходы и он несет все дополнительные риски. Если между сторонами будет согласовано, что таможенная очистка возлагается на продавца и он несет связанные с этим расходы и риски, то это должно быть прямо указано путем добавления соответствующих

слов. Данное условие может применяться независимо от способа перевозки товара.

DDP «Delivery duty paid» — «поставка с оплатой пошлины» (наименование пункта назначения). Условие означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности с момента предоставления товара в согласованном пункте в стране ввоза. Продавец несет все риски и расходы, связанные с ввозом товара, включая уплату налогов, пошлин и иных сборов, взимаемых при ввозе товаров. В то время как согласно термину «с завода» на продавца возлагаются минимальные обязанности, условие «поставка с оплатой пошлины» предполагает максимальные обязанности продавца. Данное условие не используется, если продавец прямо или косвенно не может обеспечить получение импортной лицензии. Данное условие применяется независимо от способа перевозки товара. Если между сторонами согласовано, что на покупателя возлагаются обязанности по таможенной очистке ввозимого товара и оплате соответствующих пошлин, следует применять условие *DDU*.

Другой важной особенностью документа является классификация условий в зависимости от способов транспортировки товара, что позволяет сделать наиболее точный выбор конкретного условия.

В любом случае выбор конкретного коммерческого условия поставки в контракте зависит от вида транспорта и способа доставки товара от границы экспортера 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.

2.3. ОБЩАЯ СХЕМА УЧЕТА ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Наиболее распространенными импортными операциями во внешнеэкономической деятельности является импорт товаров для перепродажи. Поэтому начинать изучать валютные операции по

импорту целесообразно с учета именно этих операций. Учет импортных товаров торговыми организациями имеет особенности, на которые стоит обратить внимание.

В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 9.06.2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов” ПБУ 5/01», организации, осуществляющие торговую деятельность, могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу, в состав расходов на продажу.

Затраты по заготовке и доставке товаров включают следующие статьи:

- затраты на содержание заготовительно-складского подразделения организации;
- затраты на услуги транспорта по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену, установленную договором;
- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- таможенные пошлины;
- расходы по страхованию.

Таким образом, если условиями поставки предусмотрено, что перевозку и страхование импортных товаров производит покупатель, то в бухгалтерском учете такие расходы могут быть отнесены к расходам на продажу (покупку). При этом следует учитывать, что к расходам на продажу (покупку) могут быть отнесены только те расходы на транспортировку и страхование, которые покупатель оплатил после перехода к нему права собственности на импортный товар. Если же он оплачивал такие расходы до перехода к нему права собственности, то покупатель не сможет отразить эти расходы в бухгалтерском учете, поскольку в соответствии с российским законодательством все расходы по имуществу может нести только его собственник, если иное не предусмотрено условиями договора. Чтобы не возникало подобных ситуаций, в контракте необходимо указывать условия поставок в соответствии с правилами, установленными «Инкотермс-2000» (см. подраздел 3.3): транспортные расходы и расходы по страхованию несет покупатель.

Начисляемые же таможенные платежи к расходам на продажу не относятся, так как они включаются в фактическую стоимость

товаров. По окончании отчетного периода при формировании финансового результата на основании п. 9 ПБУ 10/99 коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров полностью в отчетном году (году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности).

Организация в своей учетной политике может также предусмотреть, что расходы на продажу будут распределяться между реализованными и нереализованными товарами. В этом случае необходимо указать, какие именно расходы по заготовке и доставке товаров подлежат распределению и какой метод распределения расходов будет применяться.

Пример 15. Организация заключила внешнеторговый контракт с иностранным поставщиком на поставку партии товаров. Контрактная стоимость товара составила 10 000 евро. Условия поставки — «Инкотермс-2000» FCA иностранный порт. В соответствии с условиями поставки в обязанности покупателя входит заключение договора на перевозку и оплата услуг перевозчика. Стоимость услуг перевозчика — 2500 евро. Право собственности и риск случайной гибели переходят к покупателю на дату сдачи товаров иностранным поставщиком перевозчику.

На дату прибытия товаров в таможенный пункт на территории России импортер представил таможенную декларацию. Таможенная стоимость товаров, на основании которой рассчитываются таможенные платежи, — 12 500 евро (10 000 евро + 2500 евро), ставка таможенной пошлины — 10%.

Часть поступивших товаров (60%) сдана на склад организации, оставшиеся 40% реализованы покупателю на таможенном пункте. Договорная цена реализации товаров — 283 200 руб., в том числе НДС — 43 200 руб. Помимо указанных расходов по доставке товаров организацией начислены заработная плата в сумме 25 000 руб. и ЕСН — 6500 руб.

Учетная политика организации устанавливает, что в целях исчисления налога на прибыль применяется метод начисления; расходы по заготовке и доставке товаров относятся к расходам на продажу; распределению по окончании отчетного периода подлежат только транспортные расходы.

Курс евро составил (условно):

на дату оплаты услуг перевозчику — 34,10 руб./евро;

на дату принятия к учету товаров — 34,4 руб./евро;

на дату оформления таможенной декларации — 34,60 руб./евро.

Для отражения таможенных платежей рекомендуем использовать в данном примере субсчета:

76-1 «Таможенная пошлина»;
 76-2 «Таможенный сбор в рублях»;
 76-3 «Таможенный сбор в валюте»;
 76-4 «Расчеты с таможенной по НДС».

Дт 60 Кт 52 — 85 250 руб.— оплачены услуги перевозчика (2500 евро × 34,10 руб.);
 Дт 41 Кт 60 — 344 000 руб.— приняты к учету импортные товары на дату перехода права собственности на товар (10 000 евро × 34,40 руб.);
 Дт 44 Кт 60 — 86 000 руб.— отражены расходы на перевозку (2500 евро × 34,40 руб.);
 Дт 60 Кт 91 — 750 руб.— отражена курсовая разница (2500 евро × (34,40 — 34,10));
 Дт 41 Кт 76-1 — 43 250 руб.— на дату оформления таможенной декларации начислена таможенная пошлина (12 500 евро × 10% × 34,60 руб.);
 Дт 41 Кт 76-2 — 432,5 руб.— начислен таможенный сбор в рублях (12 500 евро × 0,1% × 34,60 руб.);
 Дт 41 Кт 76-3 — 216,25 руб.— начислен таможенный сбор в валюте (12 500 евро × 0,05% × 34,60 руб.);
 Дт 19 Кт 76-4 — 85 635 руб.— начислен НДС по ввезенным товарам (12 500 евро × 34,60 руб.) + 43 250 руб.) × 18%);
 Дт 62 Кт 90 — 283 200 руб.— на дату продажи части поступивших товаров отражена продажа части товаров;
 Дт 90 Кт 68 — 43 200 руб.— начислен НДС;
 Дт 90 Кт 41 — 155 159,5 руб.— списана фактическая себестоимость проданных товаров (344 000 руб. + 43 250 руб. + 432,5 руб. + 216,25 руб.) × 40%);
 Дт 44 Кт 70 — 25 000 руб.— на последний день отчетного периода начислена заработная плата работникам;
 Дт 44 Кт 69 — 6500 руб.— отражена сумма ЕСН;
 Дт 90 Кт 44 — 31 500 руб.— списаны расходы, не подлежащие распределению.

Определим сумму транспортных расходов, подлежащую списанию по окончании отчетного периода. Допустим, что остаток товара на начало отчетного периода составил 70 000 руб., остаток транспортных расходов — 18 000 руб.

Таким образом:
 сумма прямых расходов:
 18 000 руб. + 86 000 руб. = 104 000 руб.;
 стоимость товаров:
 70 000 руб. + 387 898,75 руб. = 457 898,75 руб.;
 средний процент:

104 000 руб. : 457 898,75 руб. = 22,71%.

Транспортные расходы на остаток товаров на конец отчетного периода:

(457 898,75 руб. — 155 159,5 руб.) × 22,71% = 68 752,08 руб.

Прямые расходы, которые необходимо списать в отчетном периоде:

86 000 руб. — 68 752,08 руб. = 17 247,92 руб.

Дт 90 Кт 44 — 17 247,92 руб.— списаны транспортные расходы, приходящиеся на проданные товары;

Дт 90 Кт 99 — 36 092,58 руб.— отражена прибыль отчетного периода.

Налоговый учет (налог на прибыль). Порядок формирования фактической стоимости покупных товаров в налоговом учете не регламентируется. В ст. 320 НК РФ рассматриваются лишь *особенности распределения расходов по торговым операциям*. Налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию с учетом следующих особенностей.

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с главой 25 НК РФ. При этом в сумму издержек включаются также расходы налогоплательщика — покупателя товаров на доставку этих товаров (в случае если оплата такой доставки не включается в цену приобретения товаров по условиям договора), складские расходы и иные аналогичные расходы текущего месяца, связанные с приобретением и реализацией товаров. К издержкам обращения не относится стоимость покупных товаров, которая учитывается при реализации в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ. Стоимость покупных товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные.

К *прямым расходам* относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика — покупателя товаров (в случае если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров). Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществленные

в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, *исчисляется по среднему проценту за текущий месяц* с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;
- определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца;
- рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;
- определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам нерезализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца. Следует обратить внимание, что данная методика *применяется именно для распределения транспортных расходов на остатки нерезализованных товаров*. К стоимости приобретения товаров средний процент не применяется. Транспортные расходы являются прямыми; и в связи с этим та их часть, которая относится к остаткам товаров на конец месяца, не подлежит списанию.

При реализации покупных товаров стоимость их приобретения определяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов:

- по стоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО);
- по стоимости единицы товара;
- по средней стоимости.

Организации оптовой торговли, как правило, применяют метод «по стоимости единицы товара». Для большинства организаций розничной торговли единственно приемлемым является метод «средней стоимости». Целесообразно использовать одинаковый метод оценки в целях и бухгалтерского учета, и налогообложения прибыли.

Необходимо иметь в виду, что организации, реализующие собственные товары, должны исчислять их себестоимость в бухгалтер-

ском учете в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н.

В главе 25 НК РФ нет специального определения понятия «транспортные расходы». Следовательно, в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ необходимо ориентироваться на идентичное понятие, используемое в нормативных актах регулирования бухгалтерского учета.

К *транспортным расходам торговой организации* относятся:

- оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозку товаров и продуктов (а также за подачу вагонов, взвешивание грузов и пр.);
- оплата услуг организаций по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них;
- плата за экспедиционные операции и другие услуги;
- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, стеллажи и др.) и утепление (солома, опилки, мешковина и пр.);
- плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и других местах в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;
- плата за обслуживание подъездных путей и складов общего пользования, включая плату железным дорогам, согласно заключенным договорам.

В письме Минфина России от 13.01.2005 г. № 03-03-01-04 говорится, что к *прямым расходам*, в частности, относятся расходы на доставку покупных товаров до склада налогоплательщика, осуществляющего торговые операции. При этом расходы на доставку товаров от склада налогоплательщика покупателям данных товаров к прямым расходам не относятся.

Далее в письме сказано, что если при приобретении товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, доставка до склада налогоплательщика — торговой организации осуществляется собственным транспортом налогоплательщика, то в соответствии со ст. 320 НК РФ такие расходы относятся к прямым. Другие расходы на содержание собственного автотранспорта, занятого перевозкой товаров, относятся к косвенным расходам по торговым операциям.

ИДС. Если организация приобретает товары за границей Российской Федерации, то при осуществлении ввоза таких товаров на

таможне следует уплатить НДС. Одна из особенностей налога на добавленную стоимость состоит в том, что данный налог взимается и в качестве обычного налога, и в качестве таможенного платежа. В связи с этим все плательщики НДС фактически разделяются на две группы:

1) плательщики налога;

2) плательщики НДС на таможне. Плательщиками НДС на таможне являются лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ; иными словами, при отнесении хозяйствующих субъектов к данной категории необходимо руководствоваться нормами таможенного права.

НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, согласно ст. 318 Таможенного кодекса РФ является одним из видов таможенных платежей. Поскольку плательщики НДС на таможне определяются по нормам таможенного права, ст. 144 и 145 НК РФ в отношении плательщиков НДС на таможне не применяются. Нормы, изложенные в этих статьях, применяются только к определенной категории плательщиков НДС — к организациям и индивидуальным предпринимателям.

Необходимо учитывать, что если осуществляется ввоз товаров на территорию РФ в соответствии с перечнем товаров, содержащимся в ст. 150 НК РФ, то НДС на таможне не уплачивается. Данной статьей определено, что не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ следующих товаров:

- товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, установленном Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом от 4.05.1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;
- товаров, указанных в подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;
- материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний, перечень кото-

рых утвержден постановлением Правительства РФ от 29.04.2002 г. № 283 «Об утверждении Перечня материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний, ввоз которых на таможенную территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость»;

- художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России;
- всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;
- товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;
- технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых на территорию России в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;
- необработанных природных алмазов;
- товаров, которые предназначены для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;
- валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг, акций, облигаций, сертификатов, векселей;
- продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными организациями РФ; судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Нормы главы 21 НК РФ в отношении внешнеторговых операций содержат несколько моментов, на которые необходимо обратить особое внимание.

Во-первых, при осуществлении внешнеторговых операций порядок и сроки уплаты НДС отличаются от обычного порядка. Так как при ввозе товаров из-за границы данный налог выступает в качестве таможенного платежа, плательщик НДС должен руководствоваться нормами таможенного права и действовать в соответствии с «Инструкцией о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации», утвержденной приказом ГТК России от 07.02.2001 г. № 131 (далее — Инструкция № 131).

Согласно п. 24 данной Инструкции при ввозе товаров на территорию России НДС уплачивается до (или одновременно) принятия таможенной декларации. Если таможенная декларация не была подана в срок, установленный Таможенным кодексом РФ, то сроки уплаты НДС исчисляются со дня истечения установленного срока подачи таможенной декларации.

Пункт 1 ст. 129 ТК РФ устанавливает, что таможенная декларация на товары, ввозимые на таможенную территорию России, подается не позднее 15 дней со дня предъявления товаров таможенным органам в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

В необходимых случаях по мотивированному письменному обращению декларанта таможенные органы могут продлить срок подачи таможенной декларации. Если окончание срока подачи таможенной декларации приходится на нерабочий день таможенного органа, днем окончания этого срока считается следующий за ним рабочий день таможенного органа.

Кроме того, если плательщик НДС на таможене не заплатил НДС в течение 15 дней с момента поступления товара на таможену, таможенные органы вправе начислить пени в соответствии со ст. 349 ТК РФ. По общему правилу пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты НДС на таможене начиная с дня, следующего за днем истечения срока уплаты, по день исполнения обязанности по уплате либо по день принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты включительно. Пеня начисляется в процентах, соответствующих $1/300$ ставки ре-

финансирования ЦБ РФ, от суммы неуплаченного налога. При этом применяется ставка рефинансирования, действующая в период просрочки.

Пример 16. ООО «Импортер» осуществляет импортные поставки запасных частей из Японии. Товар поступил на таможенную территорию России 17 января. Организация не успела вовремя подать таможенную декларацию и заплатить НДС. В соответствии с Таможенным кодексом срок подачи декларации истек 31 января. Следовательно, начиная с 1 февраля до того момента, когда ООО «Импортер» заплатит НДС, таможня насчитает пени за просрочку платежа.

Во-вторых, при определении суммы налога необходимо руководствоваться ст. 160 НК РФ и положениями Инструкции № 131. В п. 1 ст. 160 НК РФ определено, что при ввозе товаров (за исключением товаров, указанных в пп. 3 и 5 ст. 160 НК РФ, и с учетом ст. 150–152 НК РФ) на таможенную территорию России налоговая база определяется как сумма:

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

При ввозе на таможенную территорию России продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории России в соответствии с таможенным режимом переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки (п. 2 ст. 160 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 160 НК РФ налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию России. В том случае если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию России товаров присутствуют как подакцизные, так и неподакцизные товары, налоговая база определяется отдельно для каждой группы указанных товаров. ▶

Если в составе партии ввозимых на таможенную территорию России товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных с таможенной территории России для переработки вне таможенной территории России, налоговая база определяется в аналогичном порядке.

Если в соответствии с международным договором Россия отменяет таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых

На ее территорию товаров, то налоговая база будет определяться как:

- сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы России;
- подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров) (п. 4 ст. 160 НК РФ).

Таким образом, исходя из положений налогового и таможенного законодательства при расчете НДС, который необходимо заплатить на таможне, в отношении товаров, облагаемых таможенными пошлинами и акцизами, можно использовать следующую формулу:

$$C_{\text{НДС}} = (C_{\text{T}} + П_{\text{C}} + A_{\text{C}}) Н, \quad (2.1)$$

где $C_{\text{НДС}}$ — сумма налога на добавленную стоимость; C_{T} — таможенная стоимость ввозимого товара; $П_{\text{C}}$ — сумма ввозной таможенной пошлины; A_{C} — сумма акциза; $Н$ — ставка НДС в процентах.

В том случае, если из-за границы ввозится товар, который освобожден от таможенных пошлин, но облагается акцизами, при расчете НДС будет использована формула

$$C_{\text{НДС}} = (C_{\text{T}} + A_{\text{C}}) Н. \quad (2.2)$$

Если завозится товар, который облагается таможенными пошлинами, но освобожден от акцизов, то используется формула

$$C_{\text{НДС}} = (C_{\text{T}} + П_{\text{T}}) Н. \quad (2.3)$$

Если товар освобожден от уплаты таможенных пошлин и акцизов, применяется формула

$$C_{\text{НДС}} = C_{\text{T}} Н. \quad (2.4)$$

Налоговые ставки по ввозимым товарам устанавливаются в таком же порядке, что и в главе 21 НК РФ.

Ставка НДС в размере 10% применяется в отношении:

- продовольственных товаров по перечню, установленному частью второй НК РФ;
- по товарам для детей по перечню, установленному частью второй НК РФ;
- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;

- следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства: лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, и изделий медицинского назначения.

Коды указанных товаров в соответствии с ТН ВЭД определяются Правительством РФ.

Перечни товаров, в отношении которых применяется ставка НДС в размере 10%, с указанием кодов товаров в соответствии с ТН ВЭД России доводятся до таможенных органов РФ отдельными нормативными документами ГТК России.

В отношении иных товаров применяется ставка НДС в размере 18%.

Пример 17. ООО «Импортер» по контракту с немецкой фирмой ввозит на территорию России партию натурального вина (2000 бутылок по 0,75 л). Сумма контракта составляет 15 000 долл. 17 января товар пересек границу России. 18 января ООО «Импортер» представило таможенную декларацию и одновременно с подачей декларации уплатило на таможне таможенные сборы, таможенную пошлину, НДС и сумму акциза.

20 января «Импортер» перечислил оплату немецкой стороне. Сумму сборов, взимаемых за таможенное оформление, рассматривать не будем, так как она не влияет на расчет суммы НДС.

Допустим, что ставка таможенной пошлины на вино составляет 20% стоимости контракта, ставка акциза — 2,20 руб. за 1 л, курс ЦБ РФ (условно) составил:

17 января — 25,80 руб./долл.;

18 января — 25,78 руб./долл.;

20 января — 25,75 руб./долл.

Тогда сумма таможенной пошлины, которую заплатит ООО «Импортер» на таможне, составит
15 000 долл. × 20% × 25,78 руб. = 77 340 руб.

Сумма акциза:

2000 бутылок × 0,75 л. × 2,20 руб. = 3300 руб.

Ставка НДС по данному товару составляет 18%, причем данный товар не освобождается от таможенных пошлин и акцизов.

Следовательно, чтобы рассчитать сумму НДС, подлежащую уплате на таможне, воспользуемся формулой (1):

(15 000 долл. × 25,78 руб.) + 77 340 руб. + 3300 руб.) × 18% =

= 84 121,2 руб.

В бухгалтерском учете при начислении НДС к уплате делаются следующие проводки:

17 января:

Дт 41 Кт 60 — 477 000 руб.— отражено поступление товара от поставщика (15 000 долл × 25,80 руб.);

18 января:

Дт 19 Кт 68 — 84 121,2 руб.— начислен НДС, подлежащий к уплате на таможене;

Дт 68 Кт 51 — 84 121,2 руб.— уплачен НДС на таможене;

20 января:

Дт 60 Кт 52 — 386 250 руб.— перечислена стоимость товаров поставщику (15 000 долл. × 25,75 руб.);

Дт 60 Кт 91-1 — 750 руб.— отражена положительная курсовая разница (15 000 долл. × (25,80 руб. – 25,75 руб.)).

Формируя первоначальную стоимость товара, бухгалтер ООО «Импортер» учет в составе стоимости товара сумму уплаченного на таможене акциза, таможенную пошлину и стоимость таможенных сборов. Таковы требования ПБУ 5/01.

Третье, на что следует обратить внимание: НДС, уплаченный российским налогоплательщиком, можно принять к вычету. Это право налогоплательщика закреплено в ст. 171 НК РФ. В соответствии с п. 2 данной статьи вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории России либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию России в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления в отношении:

- товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ;
- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Таким образом, если выполняются требования налогового законодательства в отношении дальнейших операций, связанных с товарами, ввезенными на территорию России, то «входной» НДС, уплаченный на таможене, можно возместить из бюджета. В данном случае документами, подтверждающими право налогоплательщика на вычет НДС, будут: внешнеэкономический договор (контракт), инвойс (счет) иностранного контрагента и таможенная декларация, где записана сумма НДС, уплаченная импортером на таможене.

Следует иметь в виду, что при осуществлении внешнеторговых операций, уплатив на таможене сумму НДС, налогоплательщик должен сделать соответствующую запись в *книге покупок*. Основанием для регистрации в книге покупок счетов-фактур является таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС таможенному органу. Это требование закреплено в п. 10 постановления Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее — постановление № 914). Однако постановлением Правительства РФ от 11.05.2006 г. № 283 в постановление № 914 внесены изменения. Данные изменения касаются определения круга лиц, имеющих полномочия заверять копию таможенной декларации. Согласно внесенным изменениям таможенная декларация или ее копия должна быть заверена руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем).

Таким образом, НДС можно принять к вычету в том налоговом периоде, в котором товары, приобретенные по внешнеторговой сделке, были приняты к учету покупателем.

Четвертый момент, на который следует обратить внимание: налоговое законодательство предусматривает случаи, когда НДС, уплаченный на таможене, *не подлежит вычету, а включается в стоимость материальных ресурсов*. На это указывает п. 2 ст. 170 НК РФ, согласно которому суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров либо фактически уплаченные при ввозе товаров на территорию России, учитываются в стоимости таких товаров в случаях:

- приобретения (ввоза) товаров, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- приобретения (ввоза) товаров, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров, местом реализации которых не признается территория России;
- приобретения (ввоза) товаров лицами, не являющимися плательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

- приобретения (ввоза) товаров для производства и (или) реализации (передачи) товаров, операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ, если иное не установлено главой 21 НК РФ.

Таким образом, если при операциях по импорту хоть одно из указанных положений имеет место, то в этом случае НДС, уплаченный на таможене, будет учтен в стоимости импортных товаров.

Пример 18. Предположим, что ООО «Импортер» осуществляет деятельность, по которой оно не является плательщиком НДС, например розничную продажу бытовой техники. Данный вид деятельности у ООО «Импортер» попадает под действие главы 26.3 НК РФ. Согласно налоговому законодательству в этой части деятельности ООО «Импортер» не является плательщиком НДС, так как упрощенный режим налогообложения заменяет часть налогов, уплачиваемых налогоплательщиками по обычной системе бухгалтерского учета, уплатой ЕНВД.

ООО «Импортер» заключило контракт с немецкой фирмой на поставку партии бытовой техники, предназначенной для перепродажи. Общая стоимость контракта составляет 10 000 долл. Товар поступил на таможеню 15 марта.

В контракте зафиксировано, что право собственности на товар переходит к российской стороне в момент оформления таможенной декларации. ООО «Импортер» представило декларацию 17 марта и одновременно уплатило суммы сборов за таможенное оформление, таможенную пошлину и НДС. Сумма таможенной пошлины — 59 060 руб.; сумма НДС, уплаченная на таможене, — 63 784,8 руб.; сумма таможенного сбора — 591 руб.

20 марта ООО «Импортер» оплатило поставку товара.

Курс ЦБ РФ составил (взят условно):

15 марта — 25,50 руб./долл.;

17 марта — 25,53 руб./долл.;

20 марта — 25,70 руб./долл.

Данные операции отражаются в учете следующим образом:

17 марта:

Дт 41 Кт 60 — 255 300 руб. — отражен переход права собственности на товар от иностранного поставщика к российской стороне (10 000 долл. × 25,53 руб.);

Дт 41 Кт 76 — 59 651 руб. — учтены в стоимости товаров суммы таможенной пошлины и сборов за таможенное оформление;

Дт 68 Кт 51 — 63 784,8 руб. — перечислен НДС;

Дт 76 Кт 51 — 59 651 руб. — перечислена таможенному брокеру сумма таможенных сборов и таможенной пошлины;

Дт 41 Кт 68 — 63 784,8 руб. — учтен в стоимости импортируемых товаров НДС, уплаченный на таможене;

20 марта:

Дт 60 Кт 52 — 257 000 руб. — оплачены товары иностранному партнеру (10 000 долл. × 25,70 руб.);

Дт 91-2 Кт 60 — 1700 руб. — отражена отрицательная курсовая разница (10 000 долл. × (25,70 руб. — 25,53 руб.)).

Возврат импортного товара. Возврат товара в правовом смысле является отказом покупателя от исполнения своих обязательств в части принятия этого товара, хотя этот товар и был ранее фактически получен покупателем. Возврат импортного товара означает возврат товара, ввезенного на таможенную территорию Российской Федерации, без обязательства об обратном вывозе.

Возврат импортного товара возможен в следующих случаях:

- товар не пригоден для тех целей, для которых товар того же описания обычно применяется;
- не пригоден для любой конкретной цели, о которой продавец прямо или косвенно был извещен во время заключения договора, за исключением тех случаев, когда из обстоятельств следует, что покупатель не полагался или что для него было неразумным полагаться на компетентность и суждения продавца;
- не обладает качествами товара, представленного продавцом покупателю в качестве образца или модели;
- не затарирован (товар должен быть упакован в мерную тару. Профессиональный термин «тарирование» означает способ точного взвешивания с использованием тарного груза) или не упакован обычным для таких товаров способом, а при отсутствии такового — способом, надлежащим для сохранности и защиты данного товара.

При обнаружении поставки бракованного товара покупатель должен составить акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров по форме № ТОРГ-3, утвержденной постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 г. № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету торговых операций».

Акт о приемке товара с приложением документов (счета-фактуры, накладные и т.д.) является основанием для направления претензионного письма поставщику. *Передача товара в порядке возврата оформляется накладной, которая выписывается в двух экземплярах.*

плярах. Первый экземпляр остается в организации, производящей возврат товаров, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается организации, получающей товары, и является основанием для принятия их к учету. Доставка товаров оформляется транспортными документами (товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная и пр.). Грузовая таможенная декларация при ввозе товаров в Республику Беларусь не составляется, так как таможенное оформление товаров, вывозимых из России на территорию Республики Беларусь, не осуществляется.

В накладной на возврат товаров следует указать их стоимость. При этом в унифицированной форме заполнение указанного реквизита предусмотрено в рублях и копейках. В связи с этим, по нашему мнению, сумма должна быть указана в рублях по валютному эквиваленту стоимости товаров в пересчете по курсу на дату получения указанных товаров от поставщика. Кроме того, целесообразно в качестве дополнительного реквизита указать в накладной стоимость возвращаемых товаров в иностранной валюте.

При осуществлении возврата товаров организации-импортеру следует представить документы о возврате товаров в обслуживающий банк для завершения данной операции с точки зрения валютного контроля. На основании указанных документов банк произведет контроль соответствия объема поступивших товаров по импорту, качество которых удовлетворяет требованиям, и суммы иностранной валюты, переведенной за рубеж в оплату полученного товара. Если перевод иностранной валюты в оплату импортируемых товаров был произведен в полном объеме (включая стоимость возвращенного товара), то в данном случае импортер должен обеспечить возврат соответствующей части денежных средств либо ввезти товары, эквивалентные по стоимости ранее возвращенным.

Отражение в бухгалтерском учете возврата нереализованной части товаров иностранному поставщику. За отказом от принятия товара следует и правомерный отказ от оплаты, даже если ранее денежные средства фактически были перечислены продавцу. Если денежные средства не были перечислены поставщику, возврат товара влечет уменьшение кредиторской задолженности перед поставщиком по оплате импортного товара.

Таким образом, при отказе покупателя принять некачественный товар от поставщика договор купли-продажи правомерно считается не исполненным покупателем. При возврате товара стороны приходят в исходное положение, сделка купли-продажи считается

несовершившейся. Именно этим фактом определяется порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операции по возврату ранее полученного от поставщика товара.

В бухгалтерском учете организации-покупателя отказ в принятии к учету некачественного товара отражается следующим образом:

Дт 41 Кт 60 — принятие товара к учету;

Дт 41 Кт 60 — СТОРНО! Отказ покупателя от принятия товара при обнаружении дефектов;

Дт 002 — отражение стоимости некачественного товара на счете забалансового учета;

Дт 76-2 Кт 60 — отражение суммы предъявленной поставщику претензии в размере стоимости товара ненадлежащего качества до урегулирования расчетов.

Особенности налогового учета возврата товаров. Данные о стоимости товара, возвращенного поставщику по причине ненадлежащего качества, *подлежат корректировке в налоговом учете.*

Рассмотрим, каким образом производится отражение в бухгалтерском учете сумм НДС, уплаченных на таможенной территории Российской Федерации при ввозе импортных товаров и их возврате. Суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию России в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу России без таможенного контроля и таможенного оформления, могут быть приняты к вычету в момент принятия к учету товаров покупателем (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Основным условием применения налогового вычета в соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ является признание операции, для осуществления которой приобретаются импортные товары, объектом обложения по НДС. В связи с этим при уплате сумм НДС на таможенную территорию России по импортным товарам в бухгалтерском учете следует делать записи:

Дт 19 Кт 68 — начислена сумма НДС, подлежащая уплате таможенному органу при подаче ГТД;

Дт 68 Кт 51 — отражена уплата суммы НДС с расчетного счета;

Дт 41 Кт 60 — принят на учет приобретенный товар по импорту в момент перехода права собственности к покупателю;

Дт 68 Кт 19 — отражен налоговый вычет по НДС по ввезенному товару (при условии его принятия к учету и уплаты НДС на таможенную территорию).

При выявлении импортного товара ненадлежащего качества производится его возврат поставщику. Следовательно, при возврате поставщику некачественного товара вычет суммы НДС, уплаченной таможенными органами, должен быть произведен только в части тех товаров, качество которых позволяет использовать их в дальнейших облагаемых НДС операциях. Суммы НДС в части, относящейся к стоимости некачественного товара, вычету не подлежат и должны быть восстановлены из бюджета.

Отражение в бухгалтерском учете восстановления суммы НДС, ранее принятой к вычету, производится в момент выявления в товаре недостатков, которые являются основанием для возврата указанных товаров поставщику:

Дт 68 Кт 19 — СТОРНО! При выявлении некачественного импортного товара производится восстановление суммы НДС, уплаченной на таможне, в части, относящейся к стоимости возвращаемого товара;

Дт 41 Кт 60 — СТОРНО! При выявлении некачественного импортного товара в учете отражается возврат указанного товара.

В результате отражения в бухгалтерском учете корректировочных записей по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость» отражается сумма НДС, уплаченная на таможне при ввозе импортных товаров, в части возвращенного некачественного товара.

В дальнейшем порядок отражения в бухгалтерском учете указанных сумм зависит от того, списываются ли указанные суммы за счет собственных средств организации или заявляются к возврату из бюджета в соответствии с порядком, предусмотренным таможенным законодательством.

Поступление денежных средств на счет плательщика в порядке возврата уплаченного НДС в учете отражается следующим образом:

Дт 68 Кт 19 — принят к вычету НДС;

Дт 51 Кт 68 — поступили на расчетный счет денежные средства.

Если в связи с отправкой поставщику импортного некачественного товара организация не заявляет возврат из бюджета сумм НДС, ранее уплаченных при ввозе товаров на территорию РФ, эти суммы могут быть списаны в состав прочих расходов. Для целей налогового учета данные расходы не учитываются.

В бухгалтерском учете в этом случае делается такая запись:

Дт 91-2 Кт 19 — отражена сумма НДС в составе прочих расходов.

Оплата импортного товара с аккредитива за границей

Пример 19. Предприятие заключило контракт на приобретение комплекта импортного товара на 20 000 долл.: оборудование — 12 000 долл.; ноу-хау — 6000 долл.; специальные инструменты — 1600 долл. и запасные части — 400 долл. Расчеты производятся через аккредитив. Иностранному поставщику отгружает товар после получения уведомления банка об открытии аккредитива.

1. Предприятие-импортер переводом с текущего валютного счета открыло аккредитив за границей на 20 000 долл., что по курсу Центрального банка РФ на дату перевода составило: 20 000 долл. × 25,5 руб./долл. = 510 000 руб.:

Дт 55.11 «Аккредитивы в инвалюте» Кт 52.12 «Текущий валютный счет» — 510 000 (20 000 долл.).

2. Получен оплаченный с аккредитива счет-фактура иностранного поставщика. В связи с неполучением некоторых документов, обусловленных контрактом, счет-фактура не акцептован, о чем было направлено извещение иностранному поставщику. Сумма, выплаченная с аккредитива, по курсу Центрального банка РФ на дату поступления в банк предприятия платежных документов в рублях = 20 000 долл. × 25,55 руб./долл. = 511 000 руб. Курсовая разница 511 000 – 510 000 = 1000 руб.:

а) Дт 60.3 «Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам» Кт 55.11 «Аккредитивы в инвалюте» — 511 000 руб. (20 000 долл.);

б) Дт 55.11 «Аккредитивы в инвалюте» Кт 91.3 «Курсовые разницы» — 1000 руб.

3. Получен повторный счет иностранного поставщика с недостающими документами. Счет-фактура полностью акцептован на 20 000 долл., что по курсу Центрального банка РФ на дату акцепта составило: 20 000 × 25,60 руб./долл. = 512 000 руб. Курсовая разница 512 000 – 511 000 = 1000 руб.

Товар находится в пути за границей (согласно коносаменту):

а) Дт 60.2 «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам» Кт 60.3 «Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам» — 512 000 руб. (20 000 долл.);

б) Дт 41.51 «Импортные товары в пути за границей» Кт 60.2 «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам» — 512 000 руб. (20 000 долл.);

в) Дт 60.3 «Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам» Кт 91.3 «Курсовые разницы» — 1000 руб.

4. Оплачены расходы по доставке товара из страны импорта до таможенного погранпункта РФ на 2000 долл., что по курсу Центрального

банка РФ на дату валютного перевода составило: 2000 долл. × 25,62 руб./долл. = 51 240 руб.:

Дт 44.3 «Накладные расходы по импорту в инвалюте» Кт 52.12 «Текущий валютный счет» — 51 240 руб. (2000 долл.).

5. На депозит таможен для оплаты таможенных расходов перечислено 42 936 руб. и 11 долл., или 280,5 руб. (по курсу 25,5 руб./долл.):

а) Дт 76.5 «Расчеты с таможенной РФ» Кт 51 «Расчетный счет» — 42 936 руб.;

б) Дт 76.5 «Расчеты с таможенной РФ» Кт 52.12 «Текущий валютный счет» — 319 руб. (11 долл.).

6. Товар поступил на таможенную Российскую Федерацию. Контрактная стоимость товара — 20 000 долл. Таможенная стоимость — 22 000 долл., что по курсу ЦБ РФ на дату ГТД составило 22 000 долл. × 25,58 руб./долл. = 562 760 руб.

Отсюда:

а) пошлина (10%) = 562 760 × 0,10 = 56 276 руб.;

б) таможенные сборы в рублях (0,1%) = 562 760 × 0,001 = 562,76 руб.

в) таможенные сборы в валюте (0,05%) = 22 000 долл. × 0,0005 = 11 долл., или 280,5 руб.;

г) НДС (18%) = (562 760 + 56 276) × 0,18 = 111 426,48 руб.

После уплаты сборов товар отправлен на предприятие. Его новая стоимость составила 20 000 долл. × 25,58 руб./долл. = 511 600 руб. Курсовая разница: 511 600 – 512 000 (см. п. 3, б) = –400 руб.:

а) Дт 44.4 «Накладные расходы по импорту в рублях» Кт 76.5 «Расчеты с таможенной РФ» — 56 276 руб.;

б) Дт 44.4 «Накладные расходы по импорту в рублях» Кт 76.5 «Расчеты с таможенной РФ» — 5627,6 руб.;

в) Дт 44.3 «Накладные расходы по импорту в инвалюте» Кт 76.5 «Расчеты с таможенной РФ» — 280,5 руб. (11 долл.);

г) Дт 19.1 «НДС при приобретении основных средств» Кт 76.5 «Расчеты с таможенной РФ» — 111 426,48 руб.;

д) Дт 41.54 «Импортные товары в пути в Российской Федерации» Кт 41.51 «Импортные товары в пути за границей» — 511 600 руб. (20 000 долл.);

е) Дт 91.3 «Курсовые разницы» Кт 41.51 «Импортные товары в пути за границей» — 400 руб.

7. Оплачен расход по доставке товара с таможни Российской Федерации до предприятия на 9200 руб., в том числе НДС 1403 руб.:

а) Дт 44.4 «Накладные расходы по импорту в рублях» Кт 51 «Расчетный счет» — 7797 руб.;

б) Дт 19.1 «НДС при приобретении основных средств» Кт 51 «Расчетный счет» — 1403 руб.

8. Товар прибыл на предприятие и для определения его полной импортной себестоимости списывается на калькуляционный счет. Его новая стоимость по курсу Центрального банка РФ на дату поступления на предприятие составила 20 000 долл. × 25,70 руб./долл. = 514 000 руб. Курсовая разница: 514 000 – 511 600 (п. 6, д) = 2400 руб.:

а) Дт 41.9 «Приобретение импортных товаров» Кт 41.54 «Импортные товары в пути в Российской Федерации» — 514 000 руб.;

б) Дт 41.54 «Импортные товары в пути в Российской Федерации» Кт 91.3 «Курсовые разницы» — 2400 руб.

9. Накладные расходы в валюте на 2011 долл. (п. 4 + п. 6, в) или 2011 долл. × 25,70 руб./долл. = 51 682,7 руб., списываются на калькуляционный счет. Курсовая разница: 51 682,7 – 51 240 руб. (п. 4) – 280,5 (п. 6, в) = 162,2 руб.:

а) Дт 41.9 «Приобретение импортных товаров» Кт 44.3 «Накладные расходы по импорту в инвалюте» — 51 682,7 руб. (2011 долл.);

б) Дт 44.3 «Накладные расходы по импорту в инвалюте» Кт 91.3 «Курсовые разницы» — 162,2 руб.

10. Накладные расходы в рублях на сумму 69 700,6 руб. (п. 6, а + п. 6, б + п. 7, а) списываются на калькуляционный счет:

Дт 41.9 «Приобретение импортных товаров» Кт 44.4 «Накладные расходы по импорту в рублях» — 69 700,6 руб.

11. Полная импортная себестоимость комплекта импортного товара составляет 635 383,3 руб.

Выше мы рассмотрели порядок учета ввоза импортных товаров, предназначенных для перепродажи. В учете импорта отдельных видов имущества имеется своя специфика. В следующем подразделе мы раскрываем эти особенности.

2.4. 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.

Как уже указывалось в разделе 2.2, в соответствии с п. 4 ПБУ 3/2006 пересчету в рубли для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит стоимость активов и обяза-

тельств (денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах, включая платежи по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами, стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации), выраженную в иностранной валюте.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубль производится по курсу ЦБР, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте (п. 6 ПБУ 3/2006). Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в приложении к ПБУ 3/2006.

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 (п. 13 ПБУ 3/2006).

Следует также обратить внимание, что для *целей налогового учета* курсовые разницы учитываются в составе *внерезидентных доходов и расходов* (ст. 250 и 265 части второй НК РФ). Однако при этом датой получения внерезидентного 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 (подп. 7 п. 4 ст. 271 части второй НК РФ).

Соответственно, датой осуществления внерезидентных 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*, предоставленной 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, в соответствии с международными условиями «Инкотермс». 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 (ст. 458 ГК РФ). 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. Следует учитывать, что данное правило действует только в том случае, если все спорные вопросы по контракту улаживаются на основании российского законодательства (данный вопрос в обязательном порядке должен быть отражен в контракте).

Таким образом, российским импортерам необходимо четко следить за тем, 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.

Пример 20. Контрактная стоимость материалов составляет 14 000 долл.

Обслуживающему банку перечислено 364 100 руб. на покупку иностранной валюты, в том числе комиссионное вознаграждение.

Курс, установленный ЦБ РФ:

на дату зачисления валюты на счет организации-импортера — 25,95 руб./долл.;

на дату перечисления валютных средств поставщику — 25,98 руб./долл.;

на момент перехода права собственности на полученные материалы и таможенное оформление — 26,0 руб./долл.

В учете организации-импортера составляются следующие записи:

на дату снятия денежных средств с расчетного счета:

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» — 364 100 руб. — списаны денежные средства для приобретения валюты;

на дату зачисления валюты:

Дт 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 363 300 руб. (14 000 долл. × 25,95 руб.) — отражено поступление валютных средств по курсу ЦБ РФ на дату зачисления;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» — 363 720 руб. (14 000 долл. × 25,98 руб.) — отражено перечисление валютных средств поставщику по курсу ЦБ РФ на день списания;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» — 600 руб. (сумма показана условно) — списаны денежные средства за оформление паспорта сделки;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета» — 1800 руб. (сумма показана условно) — списана комиссия банка за перевод валюты за границу;

Дт 91-2 «Прочие расходы» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 800 руб. — учтено комиссионное вознаграждение банку за покупку валюты;

Дт 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Доходы от курсовых

разниц» — 420 руб. (14 000 долл. × (25,98 руб. – 25,95 руб.)) — отражена курсовая разница на валютном счете, возникшая между датами зачисления и списания валюты.

На дату перехода права собственности на полученные материалы составляются следующие записи:

Дт 10 «Материалы», субсчет «Формирование импортной стоимости материалов» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 364 000 руб. (14 000 долл. × 26 руб.) — отражена стоимость товаров на дату перехода права собственности по курсу ЦБ РФ;

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Доходы от курсовых разниц» — 280 руб. (14 000 долл. × (26 руб. – 25,98 руб.)) — отражена курсовая разница по расчетам с поставщиком;

Дт 10 «Материалы», субсчет «Формирование импортной стоимости материалов» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 546 (14 000 долл. × 0,15% × 26 руб.) руб. — начислены таможенные сборы;

Дт 10 «Материалы», субсчет «Формирование импортной стоимости материалов» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 36 400 руб. (14 000 долл. × 10% × 26 руб.) — начислены ввозные таможенные пошлины;

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 72 170,28 руб. ((364 000 руб. + 546 руб. + 36 400 руб.) × 18%) — начислен НДС, подлежащий уплате таможенным органам;

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — 72 170,28 руб. — уплачены НДС, таможенные сборы и таможенные пошлины.

В соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации) не подлежит обложению НДС. Паспорт сделки по таким операциям не оформляется.

В учете организации составляются следующие записи:

Дт 10 «Материалы», субсчет «Формирование импортной стоимости материалов» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 2300 руб. — комиссионное вознаграждение банку за оформление паспорта сделки и перевод валюты отнесено на расходы на приобретение материалов;

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 100 руб. — НДС с комиссионного вознаграждения банку за оформление паспорта сделки;

Дт 10 «Материалы», субсчет «Формирование импортной стоимости материалов» — 403 246 руб.— отражена покупная стоимость импортного товара;

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — 100 руб.— в конце месяца списано сальдо прочих доходов и расходов.

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. Второй вариант предлагает п. 2 ст. 254 НК РФ. Право же выбора между двумя вариантами учета предоставляет бухгалтеру п. 4 ст. 252 НК РФ, который гласит, что налогоплательщик самостоятельно решает, как учесть истраченные средства, если их с равными основаниями можно отнести к нескольким видам расходов.

Очевидно, что 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. Так сказано в п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Однако таможенные платежи относятся к так называемым транспортно-заготовительным расходам (ТЗР).

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».

Эти возможности перечислены в п. 83 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н (далее — Методические указания).

Пункт 88 Методических указаний позволяет списать на счет 20 «Основное производство» или счет 23 «Вспомогательные производства» всю сумму ТЗР, не включенных в стоимость материалов. Правда, 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. Учет же ТЗР на счете 15 или на отдельном субсчете к счету 10 только осложнит работу бухгалтера. Также не стоит пользоваться «льготой», предусмотренной п. 88 Методических указаний. Ведь в налоговом учете нельзя распределять всю сумму таможенных платежей между незавершенным производством, готовой и реализованной продукцией. Повторим: Налоговый кодекс РФ предусматривает лишь *два варианта* учета импортных пошлин и сборов: либо в стоимости материалов (в том числе и тех, что еще не переданы в производство), либо в прочих расходах. Второй вариант в бухгалтерском учете не применяется. Следовательно, чтобы сблизить бухгалтерский и налоговый учет материалов, таможенные платежи следует включить в их стоимость.

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета операций по импорту материалов на конкретном примере.

Пример 21. Предприятие приобретает материалы по импорту на условиях франко-склад продавца. Контрактная стоимость материалов составляет 10 000 долл. Транспортные услуги до границы РФ осуществляет иностранная транспортная компания, их стоимость составляет 1000 долл. На таможе предприятием уплачен НДС в размере 68 400 руб., акциз — 7 285 руб., таможенная пошлина — 24 666 руб. и таможенные сборы: за таможенное оформление грузов — 332 руб. и дополнительный сбор — 5,5 долл. Курс ЦБ РФ на дату отгрузки материалов со склада поставщика составил 28,45 руб./долл.; на дату уплаты таможенных платежей и составления таможенной декларации курс не менялся. Доставка материалов по территории России осуществлялась российской автотранспортной организацией; расходы на транспорт составили 2360 руб. (в том числе НДС — 360 руб.). Согласно учетной политике предприятия учет приобретения импортных материалов ведется с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Учет приобретения импортных материалов

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, долл./руб.	Основание
Акцептован счет поставщика по отгруженным материалам (10 000 долл. × 28,45)	15	60	10 000/ 284 500	Счет-фактура (инвойс)
На депозит таможи перечислены рублевые средства в качестве обеспечения таможенных платежей	76	51	121 235	Выписка банка по расчетному счету
На депозит таможи перечислена валюта в качестве обеспечения таможенных платежей (5,5 долл. × 28,45)	76	52	5,5/156,48	Выписка банка по валютному счету
Начислена задолженность иностранной транспортной организации за доставку материалов до станции назначения (1000 долл. × 28,45)	15	60	1000/ 28 450	Накладная
Отражена таможенная пошлина по материалам	15	68	24 666	Грузовая таможенная декларация
Отражен таможенный сбор за таможенное оформление материалов	15	76	332	То же
Отражен дополнительный сбор за таможенное оформление материалов (5,5 долл. × 28,45)	15	76	5,5/156,48	»
Отражена сумма акциза по материалам	15	76	17 285	»
Отражен НДС, уплаченный на таможне	19	76	68 400	»
Акцептован счет российской транспортной организации за услуги по доставке материалов	15	60	2000	Товарно-транспортная накладная
Отражен НДС, уплаченный транспортной организацией	19	60	360	Счет-фактура
Оприходованы поступившие на склад материалы	10	15	382/352,48	Бухгалтерская справка-расчет
Принят к вычету НДС, уплаченный таможенному органу	68	19	68 400	То же

Учет импорта основных средств. В налоговом учете пошлины и сборы по импортным основным средствам либо включают в их стоимость, либо списывают на прочие расходы. Такие варианты предусмотрены п. 1 ст. 257 и подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ. Иными словами, налоговый учет таможенных платежей по основным средствам схож с налоговым учетом пошлин и сборов по материалам.

В бухгалтерском учете выбора нет: пошлины и сборы следует включать в первоначальную стоимость импортных основных средств. Этого требует п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Таким образом, бухгалтеру остается определить схему налогового учета таможенных платежей. Если пошлины и сборы существенно влияют на размер налога на прибыль, их стоит списать на прочие расходы. Однако в этом случае в бухучете придется начислить отложенное налоговое обязательство. Погашать его следует по мере амортизации основного средства.

Финансовое ведомство в ПБУ 3/2006 определило для вложений в иностранной валюте во внеоборотные активы единую дату совершения операции — дату признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов. Из этой нормы следует, что стоимость внеоборотных активов, например основных средств, оборудования к установке, нематериальных активов (НМА), пересчитывают в рубли при учете расходов на счетах 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Пересчет стоимости в момент отражения оборудования на счете 01 «Основные средства» организация не производит.

Приобретение основных средств по импорту отражается записями:

на контрактную стоимость объекта:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

на сумму таможенной пошлины и таможенных сборов:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

на сумму НДС, начисленного при таможенном оформлении объекта:

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

при принятии к учету импортных основных средств:

Дт 01 «Основные средства» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В ходе движения товаров от иностранного поставщика к российскому покупателю не исключена возможность возникновения недостач и потерь товаров, в данном случае — основных средств, по разным причинам. В тех случаях, когда фактическое количество поступивших импортных товаров не соответствует количеству, указанному в сопроводительных документах, выписывается акт о приемке товаров, который составляется комиссией с участием представителя поставщика или независимой организации. Поря-

док отражения в бухгалтерском учете недостач и потерь импортных товаров не отличается от порядка, установленного для российских товаров. В случае обнаружения недостач и потерь, которые образуются при перевозке товаров по вине поставщика и перевозчика, в учете делается следующая запись:

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

У бухгалтеров вызывает немало вопросов порядок формирования фактической себестоимости импортного оборудования. Этот порядок имеет свои особенности по сравнению с формированием себестоимости оборудования, приобретаемого на внутреннем рынке Российской Федерации.

Есть ряд обстоятельств, оказывающих существенное влияние на порядок формирования фактической себестоимости оборудования, приобретенного у иностранного поставщика.

1. Стоимость приобретаемого импортного оборудования выражается в иностранной валюте. Поэтому, чтобы отразить в учете эту стоимость, необходимо пересчитать ее в рубли по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения организацией права собственности на это оборудование.

2. Дата перехода права собственности определяется импортными контрактами. При заключении таких контрактов есть гораздо больше вариантов определения даты перехода права собственности на ввозимое оборудование, чем при осуществлении сделок купли-продажи с российскими поставщиками.

3. Дата перехода права собственности на приобретаемое оборудование от поставщика к покупателю (импортеру) и дата оприходования оборудования на складе импортера в большинстве случаев не совпадают.

4. В фактическую себестоимость приобретаемых импортных товаров включаются таможенные пошлины и сборы за таможенное оформление товаров. Эти пошлины и сборы исчисляются таможенными органами с величины таможенной стоимости оборудования.

Исходя из вышеизложенного можно сделать следующие выводы.

Во-первых, при покупке импортного оборудования необходимо четко установить три основные даты:

- перехода права собственности на оборудование от продавца к покупателю;

- определения таможенной стоимости импортного оборудования;
- оприходования оборудования на складе покупателя.

От этих дат зависит, в каких суммах будут отражаться операции по приобретению импортного оборудования в учете импортера.

Во-вторых, процесс формирования фактической себестоимости импортных товаров можно условно разбить на три этапа:

- определение момента перехода права собственности на импортное оборудование. Самое важное здесь — определить конкретную дату, когда российский импортер приобретает право собственности на ввозимое оборудование;
- определение таможенной стоимости ввозимого оборудования. На данном этапе рассчитываются таможенные платежи (таможенные пошлины, сборы за таможенное оформление, налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате на таможне);
- фактическое оприходование импортного оборудования на складе предприятия-импортера.

От того, насколько верно будет определен момент перехода права собственности на импортное оборудование, зависит, по какой стоимости оно будет отражено в регистрах бухгалтерского учета российского предприятия-импортера.

Эта стоимость согласно п. 3.7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) отражается в учете в рублях по курсу Центрального банка РФ, действовавшему на дату перехода к российскому предприятию права собственности на оборудование.

Из-за колебаний курса рубля по отношению к иностранным валютам неправильное определение даты перехода права собственности может привести к существенным искажениям в отражении рублевой стоимости приобретенного оборудования. В свою очередь, неправильное определение стоимости оборудования влечет за собой искажение облагаемой базы по налогу на имущество, а при реализации этого оборудования — финансового результата.

Согласно общему правилу, закрепленному в ст. 223 Гражданского кодекса РФ, право собственности на товар переходит с момента его передачи продавцом покупателю, если иное не предусмотрено действующим законодательством РФ или договором.

По договору купли-продажи обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной:

- в момент вручения товара покупателю (если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара);
- в момент предоставления товара в распоряжение покупателя (если товар должен быть передан покупателю в месте нахождения товара).

Но договором можно предусмотреть и другой порядок перехода права собственности на приобретаемое оборудование. Например, можно установить, что право собственности переходит к покупателю не в момент его отгрузки, а в момент оплаты. Однако, если переданное оборудование не будет оплачено в срок, предусмотренный договором, продавец вправе потребовать от покупателя вернуть ему ранее поставленное оборудование. При этом до момента оплаты покупатель не вправе распоряжаться полученным оборудованием (продать, ввести в эксплуатацию) и должен вести его учет на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Однако в большинстве случаев импортные контракты заключаются на условиях предоплаты. При таких условиях иностранный поставщик не отгрузит оборудование в адрес российского импортера до тех пор, пока на расчетный счет поставщика не поступит авансовый платеж за это оборудование. Поэтому договорами об импорте, как правило, не предусматривается особый порядок перехода права собственности.

В зависимости от условий поставки дата приобретения покупателем права собственности на оборудование и дата передачи оборудования покупателю различаются. В международной практике принято обозначать способ выполнения поставки, а также распределение обязанностей между покупателем и продавцом специальными терминами, которые разработаны Международной торговой палатой (условия «Инкотермс»).

Исходя из вышеизложенного и учитывая важность определения даты приобретения права собственности на оборудование для предприятия-импортера, рекомендуем бухгалтерам этих предприятий перед определением даты внимательно изучить условия импортного контракта.

Таможенное оформление импортного оборудования. При таможенном оформлении важно правильно определить таможенную стоимость ввозимого импортного оборудования. Согласно ст. 117 Таможенного кодекса РФ эта стоимость определяется в соответствии с Законом РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» и является основой для исчисления таможенной пошлины, акцизов и таможенных сборов.

Таможенная стоимость ввозимого оборудования определяется исключительно как базы для уплаты таможенных сборов. Эта стоимость может отличаться как от контрактной стоимости оборудования, так и от стоимости, по которой это оборудование будет числиться на балансе предприятия-импортера.

В соответствии со ст. 18 Закона РФ «О таможенном тарифе» таможенная стоимость оборудования, ввозимого на таможенную территорию РФ, определяется одним из шести способов (см. разд. 3.3).

В цену сделки включаются следующие расходы (если они не были ранее включены в цену сделки):

- расходы по доставке оборудования до авиапорта, порта или иного места ввоза оборудования на таможенную территорию РФ;
- стоимость транспортировки;
- расходы по погрузке, выгрузке и перегрузке оборудования;
- страховая сумма;
- расходы, понесенные покупателем (например, комиссионные и брокерские вознаграждения, за исключением комиссионных по закупке товара; стоимость контейнеров или другой многооборотной тары; стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке);
- лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель должен прямо или косвенно осуществить в качестве условия продажи ему оборудования.

Пример 22. ЗАО «Импортер» закупило у иностранного поставщика оборудование стоимостью 500 000 долл. Для доставки этого оборудования до границы РФ ЗАО «Импортер» заключило договор с транспортной организацией. Стоимость услуг по транспортировке — 20 000 долл.

Обязательство продавца по поставке оборудования считается выполненным с момента передачи этого оборудования в распоряжение транспортной компании. В соответствии с Законом РФ «О таможенном тарифе» таможенная стоимость ввозимого оборудования составит 500 000 долл. + 20 000 долл. = 520 000 долл.

Согласно ст. 114 Таможенного кодекса РФ за таможенное оформление оборудования взимаются сборы в валюте Российской Федерации в размере 0,1% от таможенной стоимости этого оборудования.

Также при перемещении оборудования в качестве товаров через таможенную границу РФ дополнительно взимается сбор в иностранной валюте, курс которой котируется Центральным банком РФ в размере 0,05% таможенной стоимости оборудования.

Облагаемой базой для исчисления налога на добавленную стоимость по импортируемым товарам является таможенная стоимость этих товаров, увеличенная на сумму таможенной пошлины и акциза (по подакцизным товарам).

При ввозе товаров на территорию РФ налог на добавленную стоимость уплачивается таможенному органу, производящему таможенное оформление товаров.

Отриходование и ввод в эксплуатацию импортного оборудования. Оборудование принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. В соответствии с п. 3.2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) первоначальной стоимостью оборудования признается сумма фактических затрат организации на его приобретение. К таким затратам относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением оборудования;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на оборудование;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые при приобретении оборудования;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретено оборудование;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Таможенные пошлины и сборы, уплачиваемые таможенным органам в иностранной валюте, подлежат включению в первоначальную стоимость оборудования по курсу, действовавшему на дату принятия к оформлению грузовой таможенной декларации, либо по курсу на день фактической уплаты, если она была произведена позже принятия декларации к оформлению.

Таможенные пошлины и сборы в рублях включаются в первоначальную стоимость оборудования в фактически уплаченном размере.

В фактические затраты на приобретение основных средств *не включаются* общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств. Указанные выше затраты, связанные с приобретением оборудования и формирующие его первоначальную стоимость, отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств».

Ввод в эксплуатацию приобретенного оборудования отражается в учете по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств», на сумму сформированной первоначальной стоимости вводимого оборудования.

В бухгалтерском учете операции по приобретению оборудования отражаются следующими проводками:

Дт 08 Кт 60 — отражена договорная стоимость оборудования;

Дт 08 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по пошлине» — начислена таможенная пошлина;

Дт 08 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по таможенным сборам в рублях» — начислены таможенные сборы в рублях;

Дт 08 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по таможенным сборам в валюте» — начислены таможенные сборы в валюте;

Дт 08 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по акцизам» — начислена сумма акциза, уплаченная таможенным органам по подакцизному оборудованию;

Дт 19 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по налогу на добавленную стоимость» — учтен налог на добавленную стоимость, уплаченный таможенным органам;

Дт 08 Кт 60 — отражена стоимость консультационных и информационных услуг;

Дт 19 Кт 60 — учтен налог на добавленную стоимость по консультационным и информационным услугам;

Дт 01 Кт 08 — оборудование введено в эксплуатацию.

При рассмотрении вопроса о зачете суммы налога на добавленную стоимость, уплаченного таможенным органам при ввозе производственного оборудования, необходимо учитывать следующие положения:

- если приобретенное импортное оборудование предполагается использовать для производства продукции, облагаемой

налогом на добавленную стоимость, то суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные таможенным органам в полном объеме, вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет;

- если приобретенное импортное оборудование предполагается использовать для производства продукции, не облагаемой налогом на добавленную стоимость, то суммы налога на расчеты с бюджетом не относятся, а учитываются в первоначальной стоимости оборудования.

Пример 23. ЗАО «Импортер» приобрело оборудование у иностранного поставщика. Контрактная стоимость оборудования — 15 000 долл., таможенные сборы (в рублях) составили 400 руб., таможенные сборы в валюте — 7,5 долл., таможенная пошлина — 1500 долл. В договоре определено, что моментом перехода права собственности является дата принятия грузовой таможенной декларации к оформлению.

Курс рубля к доллару, установленный ЦБ РФ:

на дату принятия грузовой таможенной декларации к оформлению, — 25,8 руб./долл.;

на дату перехода права собственности — 25,7 руб./долл.

Стоимость услуг по доставке оборудования от таможенного терминала до склада организации составила 1180 руб. (в том числе НДС — 180 руб.).

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дт 08 Кт 60 — 385 500 руб. (15 000 долл. × 25,8 руб.) — отражена контрактная стоимость оборудования в рублях по курсу на дату перехода права собственности;

Дт 08 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по таможенным сборам в рублях» — 400 руб. — отражены таможенные сборы, уплаченные в рублях;

Дт 08 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по таможенным сборам в валюте» — 193,5 руб. (7,5 долл. × 25,8 руб.) — отражены валютные таможенные сборы в рублях по курсу на дату принятия грузовой таможенной декларации к оформлению;

Дт 08 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по пошлине» — 38 550 руб. (1500 долл. × 25,7 руб.) — отражена таможенная пошлина в рублях по курсу на дату принятия грузовой таможенной декларации к оформлению;

Дт 19 Кт 76, субсчет «Расчеты с таможенной по налогу на добавленную стоимость» — 76 435,8 руб. — учтен налог на добавленную стоимость, уплаченный таможенным органам;

Дт 08 Кт 60 — 1000 руб. — отражена стоимость услуг по доставке оборудования от таможенного терминала до склада;

Дт 19 Кт 60 — 180 руб. — учтен налог на добавленную стоимость по услуге по транспортировке объекта основных средств;

Дт 01 Кт 08 — 425 643,5 руб. (385 500 руб. + 400 руб. + 193,5 руб. + 38 550 руб. + 1000) — оприходован объект основных средств.

2.5. УЧЕТ ИМПОРТА ТОВАРОВ С УЧАСТИЕМ ПОСРЕДНИКА

Во внешнеэкономической деятельности привлечение профессиональных участников внешнеторгового рынка — посредников — позволяет оптимизировать экспортно-импортные операции. Особенно это важно для организаций, осуществляющих нерегулярные внешнеторговые операции. Это в значительной степени снижает риски неправильного оформления внешнеторговой сделки, а, следовательно, и возможности признания ее недействительной¹.

Как правило, при ввозе (импорт) товаров через посредников с ними заключаются договоры комиссии. То есть внешнеторговые контракты с иностранными поставщиками заключаются не с будущим собственником товаров — комитентом, а с посредником — комиссионером.

Статья 9 Федерального закона Российской Федерации от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» валютные операции между резидентами запрещает. Впрочем, согласно подп. 3 п. 1 указанной статьи некоторые валютные операции между резидентами все же возможны:

«3) операции между комиссионерами (агентами, поверенными) и комитентами (принципалами, доверителями) при оказании комиссионерами (агентами, поверенными) услуг, связанных с заключением и исполнением договоров с нерезидентами о передаче товаров, выполнении работ, об оказании услуг, о передаче информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них».

В соответствии со ст. 1001 главы 51 «Комиссия» ГК РФ комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

При ввозе (импорт) товаров через посредника кроме стоимости самого товара и комиссионного вознаграждения образуются также

¹ Правовое регулирование экспортно-импортных операций с участием посредника изложено в гл. 3.

другие расходы, оплачиваемые посредником, но являющиеся затратами комитента и поэтому подлежащие возмещению. Например:

- суммы НДС, уплачиваемые на таможне;
- суммы таможенных платежей и сборов;
- комиссии банка за покупку валюты, ведение импортной сделки, составление паспорта сделки;
- прибыль или убыток, образующиеся при отклонении курса покупки валюты от курса ЦБ РФ;
- курсовые разницы и пр.

Согласно пп. 5 и 6 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которой при приобретении сырья за плату признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение товаров у импортера являются контрактная стоимость приобретаемых товаров, сумма комиссионного вознаграждения (без НДС), а также уплаченные комиссионером и подлежащие возмещению комитентом суммы таможенной пошлины и таможенных сборов за таможенное оформление, комиссии банку, уплаченные агентом при приобретении валюты для исполнения поручения.

Товары, приобретенные комиссионером для комитента, отражаются в бухгалтерском учете организации комитента по дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции с кредитом счета 76-5 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В п. 1 ст. 996 ГК РФ установлено, что товары, приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего. Таким образом, несмотря на то, что комиссионер приобретает товары для организации-комитента по внешнеторговому контракту, в своем бухгалтерском учете он отражает эти товары лишь на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Кроме того, курсовые разницы, возникающие у комиссионера при приобретении импортного товара для организации-комитента, относятся на счет организации-комитента на основании ст. 1001 ГК РФ как расходы, связанные с исполнением поручения.

Согласно пп. 4, 5, 6 ПБУ 3/2006 стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по кур-

су ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. При импорте МПЗ датой совершения операции является дата перехода права собственности к импортеру на импортируемые МПЗ.

Сумма разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса покупки комиссионером иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату покупки валюты, отражается в бухгалтерском учете комитента в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99). Данная операция отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с комиссионером.

В целях налогообложения прибыли сумма отрицательной разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса покупки иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату покупки этой валюты, включается в состав внереализационных расходов (подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Что касается курсовой разницы, образующейся у комиссионера по расчетам с поставщиком импортного сырья, то согласно п. 13 ПБУ 3/2006 отрицательная курсовая разница включается в состав прочих расходов комитента, для учета которых Инструкцией по применению Плана счетов предназначен счет 91, субсчет «Прочие расходы».

В соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ в целях налогообложения прибыли расходы в виде отрицательной курсовой разницы, полученной от переоценки имущества и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного ЦБ РФ, относятся к внереализационным расходам.

Сумма НДС, уплаченная комиссионером за счет комитента при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 76-5 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сумму НДС, фактически уплаченную комиссионером при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, комитент имеет право принять к вычету при наличии документов, подтверждающих фактическую уплату НДС (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Принятие к вычету сумм НДС отражается в бухгалтерском учете в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов по

дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с кредитом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Сумму НДС, предъявленную комиссионером по оказанным посредническим услугам, комитент также имеет право принять к вычету на основании счета-фактуры и документов, подтверждающих фактическую уплату суммы НДС (подп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ).

В зависимости от условий договора комитент может перечислить комиссионеру контрактную стоимость товара:

- 1) в иностранной валюте;
- 2) в российских рублях с поручением комиссионеру их конвертировать в валюту для оплаты зарубежному поставщику.

Рассмотрим два этих варианта расчетов на примерах.

Пример 24. ЗАО «Комитент» приобретает материалы по внешнеторговому контракту через российского посредника ООО «Комиссионер» по договору комиссии. Для приобретения материалов и оплаты таможенных платежей ЗАО «Комитент» перечислило на расчетный счет ООО «Комиссионер» 640 000 руб. Комиссионное вознаграждение определено в сумме 59 000 руб., в том числе НДС — 9000 руб. ООО «Комиссионер» приобрело необходимые материалы и предоставило ЗАО «Комитент» отчет, по которому:

- контрактная стоимость приобретенных материалов — 15 000 долл.;
- сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная на таможене — 79 177,5 руб.;
- таможенная пошлина — 57 375 руб.;
- таможенные сборы — 574 руб.;
- комиссия банка при покупке валюты — 4000 руб.;
- отрицательная курсовая разница по расчетам с поставщиком сырья — 4500 руб.;
- убыток от покупки валюты в виде разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса покупки комиссионером иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату покупки этой валюты, — 5500 руб.

Комиссионное вознаграждение удержано из средств, оставшихся после исполнения договора комиссии. Оставшаяся сумма неизрасходованных денежных средств перечислена на расчетный счет ЗАО «Комитент».

Официальный курс доллара США составил:

на дату перехода права собственности на материалы и на дату покупки валюты комиссионером — 25,5 руб./долл.;

на дату оплаты поставщику — 25,80 руб./долл.

Используемые счета:

76-5 — «Расчеты с комиссионером»;

76-5 — «Расчеты с комитентом».

В бухгалтерском учете ЗАО «Комитент» сформированы следующие записи (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Бухгалтерские проводки в учете ЗАО «Комитент»

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено перечисление комиссионеру денежных средств на покупку материалов	76-5	51	640 000
Отражено принятие к учету импортных материалов, приобретенных комиссионером (15 000 долл. × 25,5 руб.)	10	76-5	382 500
Отражена сумма НДС, уплаченная комиссионером на таможене при перемещении материалов через таможенную границу Российской Федерации	19	76-5	79 177,5
Отражена таможенная пошлина в стоимости материалов	10	76-5	57 375
Отражены таможенные сборы в стоимости материалов	10	76-5	574
Отражен убыток от покупки комиссионером валюты, образовавшийся в результате отклонения между курсом покупки валюты и курсом ЦБ РФ на дату покупки	91-2	76-5	5500
Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая у комиссионера с поставщиком материалов, в составе прочих расходов	91-2	76-5	4500
Отражено включение комиссионного вознаграждения в стоимость приобретенных материалов	10	76-5	50 000
Отражена сумма НДС с комиссионного вознаграждения	19	76-5	9000
Отражена комиссия банка, уплаченная комиссионером при покупке валюты	10	76-5	4000
Принята к вычету сумма НДС, уплаченная комиссионером на таможене. Получен счет-фактура	68	19	79 177,5
Принята к вычету сумма НДС по комиссионному вознаграждению. Получен счет-фактура	68	19	9000
Получен на расчетный счет остаток денежных средств, не использованных комиссионером	51	76-5	47 373,5

В бухгалтерском учете ООО «Комиссионер» сформированы следующие записи (табл. 2.3).

Пример 25. В соответствии с договором комиссии организация (ООО «Комитент») поручила другому юридическому лицу (ООО «Комиссионер») приобрести для нее товары (материалы) у зарубежного продавца. При этом договором комиссии предусматривается возмещение комиссионеру, помимо стоимости самих товаров, также

Таблица 2.3
Бухгалтерские проводки в учете ЗАО «Комиссионер»

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено получение денежных средств от комитента на покупку импортных материалов	51	76-5	640 000
Приняты импортные материалы на ответственное хранение	007		382 500
Отражена задолженность перед поставщиком импортных материалов	76-5	60	382 500
Отражена уплата НДС на таможене при импорте материалов	76-5	51	79 177,5
Отражена уплата таможенных пошлин	76-5	51	57 375
Отражена уплата таможенных сборов	76-5	51	574
Отражено перечисление денежных средств на покупку иностранной валюты	57	51	392 000
Отражено зачисление валюты на валютный счет комиссионера	52	57	382 500
Отражен за счет средств комитента убыток от покупки валюты в результате отклонения курса покупки от курса ЦБ РФ	76-5	57	5500
Отражено комиссионное вознаграждение банка за покупку иностранной валюты за счет средств комитента	76-5	57	4000
Отражена оплата поставщику за импортные материалы (15 000 долл. × 25,8 руб.)	60	52	387 000
Отражена отрицательная курсовая разница за счет средств комитента (15 000 долл. × (25,8 руб. – 25,50 руб.))	76-5	60	4500
Отражено начисление комиссионного вознаграждения	76-5	90-1	59 000
Отражено начисление НДС, подлежащего уплате в бюджет	90-3	68	9000
Отражен возврат остатка неиспользованных денежных средств на расчетный счет комитента	76-5	51	47 373,5
Отражена передача импортных материалов комитенту		007	382 500

всех дополнительных расходов, связанных с их приобретением. Величина комиссионного вознаграждения установлена договором в размере 10% от контрактной стоимости товаров, пересчитанной в рубли по курсу ЦБР на дату предоставления отчета комиссионера.

Для приобретения товаров комитентом была перечислена акционеру их контрактная стоимость в размере 10 000 долл. США. Согласно представленному комитенту отчету комиссионером были произведены следующие расходы:

- оплата зарубежному поставщику товаров — 10 000 долл.;
- стоимость перевозки товаров до границы России — 2000 долл.;
- таможенные пошлины — 26 000 руб.;
- НДС по ввозимым товарам — 51 480 руб.

Формирование фактической себестоимости товаров производится у комитента на счете 10.

В бухгалтерском учете ООО «Комитент» должны быть сделаны следующие проводки (курс ЦБР рубля по отношению к доллару США указан условно) (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Бухгалтерские проводки в учете ООО «Комитент»

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Перечислена принципалом агенту контрактная стоимость материалов: (10 000 долл. × 25,0 руб.)	76-5	52	250 000
2. Отражение в учете принципала контрактной стоимости импортных МПЗ (на основании отчета агента) (10 000 долл. × 26,0 руб.)	10, субсчет «Товары в пути»	76-5	260 000
3. Отражена в учете стоимость доставки материалов до таможенной границы РФ (2000 долл. × 26,0 руб.)	10	76-5	52 000
4. Отражены в учете таможенные пошлины и НДС, уплаченный агентом за принципала	10 19	76-5	26 000 51 480
5. Начислено комиссионное вознаграждение (10 000 долл. × 10% × 26,0 руб.)	10	76-5	26 000
6. Отражена в учете курсовая разница по обязательствам, связанным с приобретением импортных МПЗ (260 000 руб. – 250 000 руб.)	76-5	91-1, субсчет «Прочие доходы»	10 000
7. Перечислено агенту в возмещение дополнительных расходов по оплате таможенных пошлин и НДС (26 000 руб. + 51 480 руб.)	76-5	51	77 480
8. Принят к вычету НДС, уплаченный таможенным органам	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19	51 480
9. Перечислено агенту в возмещение дополнительных расходов, произведенных в иностранной валюте (по курсу на дату платежа) (2000 долл. × 25,50 руб.)	76-5	52	51 000
10. Отражена в учете курсовая разница по расчетам, связанным с транспортировкой товаров до границы (52 000 руб. – 51 000 руб.)	76-5	91-1, субсчет «Прочие доходы»	1000
11. Перечислено агентское вознаграждение	76-5	51	26 000

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается экономическая сущность таможенного режима — импорта?
2. Как осуществляется правовое регулирование импортных сделок?

3. Расскажите о назначении паспорта сделки и о порядке его оформления.
4. В чем состоит назначение справки о валютных операциях?
5. Перечислите основные методы определения таможенной стоимости. В чем состоит их сущность?
6. Что означает таможенная пошлина?
7. Каким образом определяется налоговая база по акцизам, если импортируемые товары подлежат обложению ими?
8. В чем суть базисных условий поставки?
9. Как распределяются обязательства между продавцом и покупателем при поставках товара на условиях «Инкотермс» в группах *E, F, C, D*?
10. Раскройте общую схему учета импортных операций.
11. Каков порядок обложения налогом на добавленную стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ?
12. В чем заключаются особенности бухгалтерского учета возврата импортных товаров?
13. Раскройте порядок учета оплаты импортного товара с аккредитива за границей.
14. Охарактеризуйте особенности учета импортных материалов.
15. Охарактеризуйте особенности учета импортных основных средств.
16. В чем заключаются особенности учета и таможенного оформления международного лизинга?
17. Раскройте порядок учета импорта товаров с участием посредника.

ГЛАВА 3

УЧЕТ ЭКСПОРТА ПРОДУКЦИИ

Экспорт товаров — это главная составляющая внешнеэкономической деятельности любого государства. *Доля экспорта страны в мировой торговле* составляет показатель, характеризующий уровень достижений экономического развития государства и возможности его интеграции в мировую экономику, т.е. интегральную *конкурентоспособность страны*.

В современных условиях демонополизация внешнеэкономической деятельности предприятия — основное направление развития внешнеэкономического комплекса страны. Согласно действующему законодательству предприятие имеет право самостоятельно определять формы, методы и объемы работы на внешнем рынке. Однако многообразие законов и подзаконных актов, касающихся экспорта, настолько велико, что в них нетрудно запутаться даже опытным специалистам. Поэтому в данном разделе учебного пособия излагаются наиболее важные для бухгалтера вопросы.

3.1. РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЭКСПОРТУ

Как правило, многие фирмы реализуют товары как на экспорт, так и внутри России. Налоговый кодекс предусматривает учет НДС по каждой экспортной поставке (п. 6 ст. 166 НК РФ). Соответственно, возникает проблема организации раздельного учета затрат на производство товаров, реализуемых на экспорт и российским покупателям.

Цель организации раздельного учета — точное и своевременное исчисление сумм налога, подлежащего уплате в бюджет при реализации товаров по разным ставкам НДС. Ставки налога на данный момент составляют 0, 10 и 18% (пп. 1, 2 и 3 ст. 164 НК РФ). При применении различных ставок налоговая база по НДС определяется по каждому виду товаров (работ, услуг). Отсюда — необходимость ведения раздельного учета реализации товаров (работ, услуг), на которые установлены различные ставки НДС (ст. 153, 168 НК РФ).

Организация раздельного учета означает:

- 1) раздельный учет реализации;
- 2) раздельный учет сумм НДС, уплаченных поставщикам по приобретенным товарам (работам, услугам).

Раздельный учет реализации товаров (работ, услуг) по разным ставкам ведется по следующим объектам учета:

- реализованные товары (работы, услуги) в разрезе применяемых ставок НДС;
- суммы НДС по реализованным товарам (работам, услугам);
- суммы поступившей от покупателей оплаты (включая суммы авансов под предстоящую поставку);
- суммы НДС по поступившей оплате.

При этом аналитический учет должен обеспечивать контроль обоснованности применения соответствующих налоговых ставок к реализуемым товарам (работам, услугам).

Установленный на настоящий момент порядок ведения учета вполне удовлетворяет данным требованиям. *Счет-фактура* является документом, который служит основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению (ст. 169 НК РФ), а одним из ее обязательных реквизитов является ставка НДС по реализуемым товарам (работам, услугам), что позволяет проконтролировать правильность применения ставок. *Книга продаж* заполняется с разбивкой по графам, соответствующим применяемой ставке налога. Таким образом, если в счетах-фактурах ставка налога применена правильно, то и проблем с заполнением книги продаж быть не может.

Раздельный учет приобретения товаров (работ, услуг) ведется по следующим объектам учета:

- приобретенные товары (работы, услуги) в разрезе применяемых ставок НДС;
- суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам);
- суммы оплаты поставщикам (в том числе суммы НДС).

Раздельный учет сумм НДС должен обеспечить возможность контроля обоснованности применения налогоплательщиком налоговых вычетов (ст. 170–172 НК РФ) по товарам (работам, услугам), используемым при производстве и реализации продукции. Для обеспечения достоверности налоговой декларации необходимо добиться тождественности отражаемых в ней показателей с данными, отражаемыми в счетах-фактурах, книгах покупок и продаж.

Сумма НДС по операциям реализации товаров, облагаемых в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ по налоговой ставке 0%, исчисляется отдельно по каждой такой операции (п. 6 ст. 166 НК РФ).

Суммы НДС, уплаченные поставщикам при осуществлении операций по экспорту товаров, могут быть предъявлены к вычету

(подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ), но в особом порядке — в момент подтверждения факта экспорта или в другой момент, установленный законодательством. Кроме того, согласно ст. 172 НК РФ вычеты по экспортным операциям предоставляются на основании отдельной налоговой декларации, заполняемой по специальной форме. Поэтому необходимо организовать учет таким образом, чтобы у организации была возможность подтвердить:

1) суммы реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%;

2) суммы НДС, уплаченные поставщикам, по товарам (работам, услугам), связанным с реализацией на экспорт.

Право на применение ставки 0% должно быть подтверждено налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 165 НК РФ. Порядок ведения раздельного учета затрат по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0%, и затрат по другим операциям законодательно не определен, поэтому организация может разработать и закрепить в учетной политике *любой вариант раздельного учета*. В том числе в учетной политике следует описать порядок учета сумм НДС, подлежащих вычету в соответствии со ст. 172 НК РФ, для чего исходя из характера и масштабов деятельности предприятия и применяемых способов ведения учета необходимо определить два элемента:

1) порядок определения (расчета) сумм НДС, подлежащих вычету в связи с экспортными операциями;

2) порядок отражения упомянутых сумм в бухгалтерском учете.

Рассмотрим порядок расчета сумм НДС, подлежащих вычету в связи с осуществлением экспортных операций. В зависимости от вида осуществляемой деятельности и принятых способов ведения учета налогоплательщик самостоятельно решает, каким способом рассчитывать упомянутые суммы.

Принятая методика раздельного учета должна обеспечивать возможность исчисления на основании данных бухгалтерского учета и объективных критериев (выбираемых налогоплательщиком самостоятельно) оплаченной части НДС, приходящейся на материальные затраты, фактически использованные при производстве и (или) реализации экспортируемой продукции.

Рассмотрим *возможные альтернативные варианты учетной политики*.

Вариант 1. Прямой учет сумм НДС, приходящихся на экспортируемые товары (работы, услуги).

Такой метод учета подходит организациям, ведущим позаказный учет производственных затрат. В этом случае данные о суммах НДС, уплаченных поставщикам при производстве экспортной продукции, могут быть получены из калькуляционной карты соответствующего изделия, где отражены сведения о материальных затратах на производство (наименование, количество и цена). Для этого необходимо восстановить ранее принятый к вычету НДС.

В бухгалтерском учете следует выделить два момента:

1) как правило, при приобретении материалов неизвестно, будут они использованы на производство продукции, облагаемой НДС по ставке 18, 10 или 0%, или пойдут на изготовление освобождаемой от уплаты НДС продукции. В такой ситуации рекомендуем принять суммы НДС, уплаченные поставщикам, к вычету в установленном порядке. В момент передачи материалов на производство продукции, облагаемой по ставке 0%, ранее принятые к вычету суммы НДС следует восстановить;

2) необходимо подчеркнуть, что подлежащая восстановлению сумма НДС по использованным в производстве экспортной продукции материалам должна быть определена по данным учета (счетам-фактурам, книге покупок) с составлением бухгалтерской справки, форма которой должна быть утверждена руководителем предприятия в учетной политике. Определение упомянутой суммы расчетным путем (умножением суммы списанных материалов на ставку НДС) недопустимо, так как могут иметь место случаи приобретения материалов у поставщиков, не являющихся плательщиками НДС.

При применении первого варианта учета сумм НДС хозяйственные операции следует отражать в учете записями, указанными в табл. 3.1.

Вариант 2. Исчисление суммы НДС, относящейся к экспортным товарам, путем распределения налога, исходя из доли экспорта в общем объеме реализованной продукции.

Этот вариант учета можно применить, если предприятие производит массовую продукцию с непрерывным циклом производства или когда первый вариант невозможно применить вследствие экономически неоправданного повышения трудоемкости учета.

База распределения определяется как сумма оплаченного НДС за налоговый период, отраженного в учете записями: Дт 68 (НДС) Кт 19.

Пример 26. Предприятие приобрело материалы на сумму 11 800 руб., в том числе НДС — 1800 руб. Приняты и оплачены услуги сторон-

Таблица 3.1

Отражение хозяйственных операций по первому варианту учетной политики

Содержание операции	Первичный документ	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Оприходованы материалы	Накладная	10	60	10 000
Учен НДС по материалам	Счет-фактура	19	60	1800
Оплачен счет поставщика	Платежное поручение	60	51	11 800
Принят к вычету НДС	Счет-фактура, накладная	68(НДС)	19	1800
Списаны материалы на производство экспортной продукции	Накладная	20	10	5000
Восстановлен НДС	Справка	19(эксп)	68(НДС)	900
Принят к вычету НДС по реализованной на экспорт продукции	Пакет документов согласно ст. 165 НК РФ	68(НДС)	19(эксп)	900

них организаций, относимые к косвенным расходам, на сумму 23 600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.). Все материалы израсходованы на производство. Реализована продукция на сумму 100 000 руб. (без НДС), в том числе на сумму 60 000 руб. — на экспорт; на сумму 40 000 руб. — на внутреннем рынке. Учетной политикой предприятия определено, что НДС, уплаченный поставщикам, распределяется между операциями по реализации на экспорт и на внутренний рынок исходя из доли продукции, отгруженной на экспорт, в общем объеме произведенной и реализованной продукции, определяемой по сумме выручки. Для распределения сумм НДС была составлена бухгалтерская справка (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Бухгалтерская справка о распределении сумм НДС на товары (работы, услуги), реализуемые по ставке НДС 0%

Показатель	Сумма (без НДС), руб.	Доля в общем объеме реализации, %
Сумма продукции, реализованной по ставке 0%	60 000	60
Сумма продукции, реализованной по ставке 10%	—	—
Сумма продукции, реализованной по ставке 18%	40 000	40
Итого	100 000	100
Сумма оплаченного поставщикам НДС	5400	X
В том числе приходящаяся на продукцию, реализованную по ставке НДС:		
0%	3240	X
10%	0	X
18%	2160	X

В бухгалтерском учете хозяйственные операции будут отражены следующим образом (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Отражение операций в бухгалтерском учете

Содержание операции	Первичный документ	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Оприходованы материалы	Накладная	10	60	10 000
Учен НДС по материалам	Счет-фактура	19	60	1800
Оплачен счет поставщика	Платежное поручение	60	51	11 800
Принят к вычету НДС	Счет-фактура, платежное поручение	68 (НДС)	19	1800
Списаны материалы на производство	Накладная, справка	20	10	10 000
Приняты услуги	Акт о выполненных работах	26	60	20 000
Учен НДС	Счет-фактура	19	60	3600
Оплачены услуги	Платежное поручение	60	51	23 600
Принят к вычету НДС	Счет-фактура, платежное поручение	68 (НДС)	19	3600
Списаны общехозяйственные расходы	Справка	90	26	20 000
Отражен выпуск продукции	Акт	43	20	10 000
Отражена реализация				
На внутреннем рынке:				
Отражена задолженность покупателя	Счет-фактура, накладная	62	90	47 200
Списана себестоимость реализованной продукции		90	43	4000
Начислен НДС в бюджет		90	68 (НДС)	7200
Реализация по ставке НДС 0%				
Отражена задолженность покупателя	Счет-фактура, накладная	62	90	60 000
Списана себестоимость реализованной продукции		90	43	6000
НДС, уплаченный поставщикам, в части, приходящейся на экспортную продукцию	Справка	19 (эксп)	68	2160
Принят к вычету НДС по реализованной на экспорт продукции	Пакет документов согласно ст. 165 НК РФ	68 (НДС)	19 (эксп)	2160

Разумеется, с учетом специфики конкретного производства методики распределения НДС могут быть сложнее, однако общий подход к распределению НДС (при невозможности без огромных трудозатрат определить его прямым путем), как правило, основан на пропорции между стоимостью или количеством отгруженной на экспорт и произведенной предприятием продукции.

Что касается сумм НДС, уплаченных поставщикам по косвенным расходам, то по косвенным расходам (в том числе общехозяйственным и другим), которые списываются одновременно на затраты производства и реализации как экспортируемой продукции, так и продукции, реализуемой на внутреннем рынке, сумма предъявленного к возмещению налогового вычета по НДС может определяться расчетным путем на основании принятой в организации методики раздельного учета затрат, возникающих при производстве и реализации продукции. Конкретная методика разрабатывается с использованием выбранных в учетной политике методов бухгалтерского учета затрат. Иными словами, раздельный учет следует организовать по правилам бухгалтерского учета, так как глава 21 НК РФ не регламентирует порядок ведения раздельного учета при осуществлении экспортных операций. Поэтому организация вправе применять любой метод учета, соответствующий характеру ее деятельности, не выходя при этом за рамки действующего законодательства.

По сути дела, речь идет даже не столько о бухгалтерском, сколько об управленческом учете. Основной принцип управленческого учета гласит: «разные затраты — для разных целей». На это есть две причины. Первая — затраты классифицируются и используются с определенной целью. Вторая — направления использования информации о затратах определяют способ их расчета.

Управленческие бухгалтеры используют различные системы учета данных с целью группировки соответствующей финансовой информации для управления предприятием. Эти системы отражают управленческие цели, в соответствии с которыми ведутся калькуляции затрат. Цели расчета затрат включают оценку перспективы внедрения экспортного продукта, если известны будущая цена и структура затрат.

Раздельный учет затрат на производство экспортной продукции предполагает:

- 1) выделение в производственном учете прямых затрат, связанных с производством отдельной партии экспортного товара;
- 2) выделение дополнительных расходов, связанных с доведением экспортного товара до мировых стандартов;
- 3) распределение косвенных затрат, т.е. затрат ресурсов, приобретаемых для совместного использования более чем одним объектом затрат;

4) выделение затрат на приобретение ресурсов, обеспечивающих отдельный учет входного НДС и возможность его возмещения при продаже экспортной партии товара по ставке 0%.

Для организации разделения затрат на производство в аналитическом учете мы предлагаем к синтетическому счету 20 «Основное производство» открывать два субсчета:

20/1 «Основное производство экспортной продукции»;

20/2 «Дополнительные затраты на производство экспортной продукции».

Данные счета аналитического учета позволяют формировать информацию о затратах как на производство для экспорта и аналогичных затратах на производство идентичной продукции, потребляемой внутри страны, так и о дополнительных затратах по доведению экспортного товара до мировых стандартов.

Внутри вышеупомянутых аналитических счетов учет затрат по экспорту ведется по каждой партии экспортного товара.

Учет накладных расходов по экспорту. В экспортных сделках широко распространена практика установления в контракте момента исполнения продавцом обязанности передачи товаров покупателю в соответствии с обычаями внешнеторгового делового оборота — Международными правилами толкования торговых терминов («Инкотермс»). Это связано прежде всего с тем, что стороны неохотно используют правовые нормы страны контрагента ввиду их плохого знания.

Однако базисные условия поставки, содержащиеся в «Инкотермс-2000», вовсе не регулируют отношения собственности, а лишь унифицируют условия распределения коммерческих расходов и рисков между продавцом и покупателем. Это весьма важный момент учета, на который обязан обратить внимание бухгалтер, так как при завышении накладных (коммерческих) расходов, оплачиваемых в соответствии с условиями контракта иностранным покупателем, но включаемых в расходы поставщика, занижается прибыль экспортера. И наоборот, неполное отражение экспортером своих коммерческих расходов завышает прибыль организации. Поэтому мы посчитали возможным еще раз обратить внимание читателя на условия поставок.

В действующей редакции «Инкотермс» содержатся правила толкования 13 условий поставки, объединенных в 4 группы. Их значения, необходимые для определения момента перехода права собственности на товары от экспортера к импортеру, приведены в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Момент перехода права собственности на товары в соответствии с основными условиями поставки по «Инкотермс 2000»

Группа	Условия поставки	Момент перехода права собственности
E Отгрузка	EXW	Передача товаров покупателю на складе поставщика
F Основные перевозки не оплачены	FCA FAS FOB	Передача товаров перевозчику в согласованном пункте отправления или их размещение вдоль борта судна
C Основные перевозки оплачены	CFR CIF CPT CIP	Передача товаров покупателю в согласованном пункте назначения
D Прибытие	DAF DES DEB DDU DDP	Передача товаров на границе, судне или причале Поставка без оплаты таможенных пошлин Поставка с оплатой таможенных пошлин

Информация о товарах, отгруженных на условиях F, C и D, первоначально найдет отражение на счете 45 «Товары отгруженные». Их списание происходит в момент перехода к импортеру права собственности одновременно с признанием выручки.

В процессе осуществления экспортных операций экспортер и импортер несут определенные издержки, которые являются составной частью полной себестоимости реализуемых товаров. Такие расходы называются расходами на продажу (коммерческие расходы), они напрямую не связаны с процессом их производства.

Распределение коммерческих расходов между сторонами внешнеэкономической сделки является одной из важнейших особенностей реализации товаров за границу Российской Федерации. По внешнеэкономическим сделкам состав таких расходов у продавца и покупателя определяется базисными условиями поставки, содержание которых изложено в Международных правилах толкования торговых терминов «Инкотермс» (международный правовой документ, применяющийся во внешнеэкономической деятельности).

Отдельные статьи накладных расходов, связанных с реализацией товара на экспорт, выражаются значительными суммами, поэтому несоблюдение оговоренных в контракте условий может при-

вести к необоснованному значительному завышению произведенных расходов, так как в дебет счета 44 «Расходы на продажу», субсчет 1 «Коммерческие расходы», могут быть отнесены только те расходы, которые по условиям поставки должен оплатить российский поставщик.

Синтетический учет коммерческих расходов ведется на собирательно-распределительном счете 44-1. При осуществлении экспортных операций к нему следует открывать субсчета второго порядка:

44-11 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в рублях»;

44-12 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в иностранной валюте»;

44-15 «Общеторговые накладные расходы по экспорту».

Пример 27. Российская организация «Экспортер» заключила контракт на поставку экспортного товара иностранной компании на условиях *FAS* (Санкт-Петербург). Расходы по доставке товара в порт Санкт-Петербурга составили 5000 руб., расходы по доставке товара иностранному партнеру — 45 000 руб. Право собственности на товар переходит к иностранному покупателю в момент исполнения российским продавцом своих обязательств по поставке.

По условиям поставки российская сторона оплачивает все расходы, имеющие место до размещения товара в указанном порту. Поэтому в бухгалтерском учете организации «Экспортер» на сумму расходов по доставке товара в порт Санкт-Петербурга должна быть сделана запись:

Дебет 44-11, Кредит 51 — 5000 руб.

Перевозку товара до места назначения оплатила также организация «Экспортер» и, не являясь больше собственником этого товара, ошибочно включила ее стоимость в соответствующую статью накладных расходов:

Дебет 44-11, Кредит 51 — 45 000 руб.

В результате полная себестоимость реализованного на экспорт товара оказалась завышенной на 45 000 руб.:

Дебет 90-2, Кредит 44-11 — 50 000 руб. (5000 руб. + 45 000 руб.).

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль оказалась заниженной также на 45 000 руб.

Коммерческие расходы включают:

- расходы на тару и упаковку товаров на складах готовой продукции;

- расходы по доставке товаров к пункту отправления;
- расходы по погрузке товаров в транспортные средства, разгрузке, хранению, перевалке;
- расходы по транспортировке;
- расходы по страхованию грузов в пути;
- комиссионные сборы, уплачиваемые посредническим внешнеторговым и иным фирмам;
- расходы по организации выставок как внутри страны, так и за рубежом;
- экспортные и импортные пошлины;
- расходы на рекламу;
- сборы за таможенное оформление товаров;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Это — так называемые *текущие накладные расходы*. Однако в процессе осуществления экспортных операций возникают и непроизводительные расходы, которые объективно не характерны для подобных операций. К их числу относятся штрафы, пени, неустойки, выплачиваемые иностранным покупателям, транспортно-экспедиторским и другим организациям. Практика внешнеторговой деятельности показывает, что организации нередко включают эти расходы в соответствующие статьи накладных расходов (доставка грузов, железнодорожный тариф, пр.) и тем самым *некорректно формируют полную себестоимость* отгруженных на экспорт товаров. Такие расходы следует относить в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Коммерческие расходы на упаковку и транспортировку включаются в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. При невозможности их списания подобным образом используется косвенный метод распределения накладных расходов. При этом за основу в качестве базы распределения могут быть взяты вес, объем, производственная себестоимость и другие показатели — исходя из отраслевой специфики. Если же указанные расходы осуществляются в цехах, изготавливающих продукцию, то они не относятся к коммерческим расходам, а являются составной частью текущих производственных затрат.

Ежемесячно коммерческие расходы относятся на себестоимость экспортного товара. *Порядок включения сумм накладных расходов в полную себестоимость экспортного товара поставлен в зависимость от того, перешло ли право собственности на него к иностранному покупателю*. Если право собственности на экспортный товар перешло к иностранному покупателю, то включение сумм накладных

расходов в его полную себестоимость отражается корреспонденцией:

Дт 90-2 Кт 44, соответствующий субсчет.

До момента перехода права собственности на товар в учете организации-экспортера должна быть сделана запись:

Дт 45, соответствующий субсчет Кт 44, соответствующий субсчет.

Отражение *отдельных видов коммерческих расходов* на счетах зависит от того, на *каком этапе продвижения товаров к иностранному поставщику* они имели место. Если такие расходы возникли на таможенной территории Российской Федерации, то их формирование следует отражать по дебету субсчета 44-11. Если расходы имели место за границей, то их учет ведется на субсчете 44-12.

При отражении в бухгалтерском учете накладных расходов необходимо соблюдать принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что отдельные накладные расходы должны быть учтены в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от времени оплаты. Следовательно, фактически имевшие место в данном отчетном периоде, но неоплаченные накладные расходы следует относить на субсчета, предназначенные для учета накладных расходов по экспорту, по начислению:

Дт 44, соответствующий субсчет Кт 76.

В силу того же принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности нельзя относить на субсчета, предназначенные для учета накладных расходов по экспорту, авансовые платежи в счет предстоящих расходов. На наш взгляд, их следует учитывать как расходы будущих периодов, а затем уже по факту списывать на субсчета 44-11 и 44-12.

Пример 28. Российская организация «Экспортер» перечислила 10 февраля 2010 г. таможен авансом 1000 руб. в счет предстоящей оплаты экспортной таможенной пошлины. 18 марта 2010 г. «Экспортер» представил в таможенный орган грузовую таможенную декларацию и заверенную ксерокопию оригинала паспорта сделки. Сумма экспортной таможенной пошлины составила 1000 руб.

В бухгалтерском учете «Экспортера» должны быть сделаны следующие записи:

Дт 97 Кт 51 — 1000 руб.— перечислены таможен средства в счет предстоящей оплаты экспортной таможенной пошлины;

Дт 44-11 Кт 97 — 1000 руб.— после представления в таможенный орган ГТД сумма экспортной таможенной пошлины отнесена на текущие накладные расходы.

Авансовые платежи в счет предстоящих расходов можно также учитывать и как авансы выданные:

Дт 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным» Кт 51 — 1000 руб.— перечислены таможен средства в счет предстоящей оплаты экспортной таможенной пошлины;

Дт 44-11 Кт 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным» — 1000 руб.— после представления в таможенный орган ГТД сумма экспортной таможенной пошлины отнесена на текущие накладные расходы.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) выручка от продажи продукции (работ и услуг) является доходом от обычных видов деятельности организации. Величина выручки от продажи исчисляется в денежном выражении в сумме, которая равна величине поступления денежных средств или величине дебиторской задолженности. Если же поступлениями денежных средств выручка покрывается не полностью, то ее величина определяется как сумма поступлений денежных средств и дебиторской задолженности. При этом к поступлениям в качестве выручки не относятся поступления тех сумм, которые в соответствии с ПБУ 9/99 не признаются доходами организации вообще, т.е. поступления, перечисленные в п. 3 ПБУ 9/99. Для признания в бухгалтерском учете *выручки от продажи продукции* (работ, услуг) требуется соблюдение *пяти условий*, что соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. Одно из них — переход права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию от продавца к покупателю, принятие покупателем результатов работ или услуг. Это условие является основным, поскольку при его наличии у организации *возникает право* на получение выручки, следовательно — уверенность в увеличении экономической выгоды, а также возможность определить расходы, связанные с получением выручки. Что касается условия о том, что «сумма выручки может быть определена», то величина денежных поступлений или дебиторской задолженности (а это и есть сумма выручки) определяется ценой, которая фиксируется либо в договоре при его подписании, либо в договоре при установлении порядка определения цены. В том случае, когда цена в договоре не зафиксирована и ее невозможно установить исходя из его условий, может быть применена цена на аналогичную продукцию. Таким образом, датой отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи является дата перехода права собственности на экспортируемую

продукцию от экспортера к импортеру, дата выполнения работ или оказания услуг. На эту дату в учете делается соответствующая бухгалтерская запись:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Записи по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» производятся в иностранной валюте и в рублях по курсу ЦБ на дату совершения операции. Записи по счету 90 «Продажи» производятся только в рублях. Задолженность покупателей и заказчиков в иностранной валюте после ее принятия к бухгалтерскому учету подлежит пересчету в рубли на дату составления бухгалтерской отчетности и на дату ее погашения.

В зависимости от принятого в учетной политике организации момента продажи синтетический учет отгруженной на экспорт продукции может осуществляться либо на счете 45 «Товары отгруженные», либо на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Так, большинство специалистов рекомендуют использовать счет 45, если экспортный контракт предусматривает переход права собственности на отгруженную продукцию на пути продвижения к иностранному покупателю. При этом отраженная на счете 45 стоимость отгруженной на экспорт продукции показывает, что эта продукция находится в пути, но право собственности на нее пока еще принадлежит российскому продавцу.

Однако целесообразность использования счета 45 для учета отгруженной на экспорт продукции, на наш взгляд, во многом зависит от того, на каких условиях поставки заключен экспортный контракт. Так, нет необходимости отражать на счете 45 информацию о продукции, отгруженной на условиях поставки *EXW* (с завода), — разумеется, если право собственности на экспортную продукцию переходит к покупателю в момент исполнения продавцом своих обязательств по поставке.

Схема отражения в учете экспортных операций приведена в табл. 3.5.

Таким образом, передача товаров и признание экспортной выручки в соответствии с приведенным подходом найдут следующее отражение в учете:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», аналитический счет «Экспортная выручка» — отгружены товары и продукция импортеру;

Дт 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», аналитический счет «Себестоимость экспортируемых товаров» Кт 41 «То-

вары», субсчет 1 «Товары на складах», аналитический счет «Товары для экспорта», 43 «Готовая продукция», субсчет «Продукция для экспорта» — списана стоимость (производственная себестоимость) отгруженных товаров (продукции).

Управленческий (аналитический) учет товаров, отгруженных на экспорт, организуется по товарным партиям. За товарную партию принимается любое количество товара, отгруженное по одному контракту и последовательно оформляемое одним транспортным или складским документом в зависимости от местонахождения товара (например, железнодорожная накладная, приемный акт порта, коносамент и т.д.). Учетная партия, как правило, не подлежит дроблению (кроме таких товаров, как уголь и подобные, при учете которых принцип товарной партии может не соблюдаться).

К счету 45 могут открываться 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 неотфактурованные».

Счет 45.12 «Экспортные товары по прямым поставкам» применяется в случаях, когда со странами-экспортерами имеются соглашения, определяющие поставку продукции в прямом грузовом международном сообщении без переоформления транспортных документов. Экспортные товары, отгруженные по прямым поставкам, принимаются на учет и сразу списываются на реализацию, т.е. дальнейший учет их движения не ведется. Когда товар принимается на учет, бухгалтер делает следующие проводки:

Дт 45.12 «Экспортные товары по прямым поставкам» Кт 43 «Готовая продукция»

и списывает на продажу после исполнения сторонами обязательств по договору:

Дт 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кт 45.12 «Экспортные товары по прямым поставкам».

Счет 45.13 «Экспортные товары в пути в СНГ» содержит информацию об отгрузке товаров на выходных станциях стран СНГ. В портах и на пограничных станциях осуществляется перегрузка товара и в случае отсутствия международного соглашения о пря-

Таблица 3.5

Порядок учета экспорта товаров

Операция	Дебет счета	Кредит счета	Величина
Отгружены экспортные товары	45	43	Себестоимость товара
Отражены расходы на продажу	44	76, 50, 71, 52	Сумма расхода
Реализованы экспортные товары	62	90/1	Продажная стоимость
Списана себестоимость товаров отгруженных	90/2	45	Фактическая себестоимость
Списаны расходы на продажу	90/2	44	Коммерческие расходы
Отнесена на финансовые результаты прибыль от продажи	90/9	99	Разность оборотов счета 90

мом транспортном сообщении производится переоформление документации.

Счет 45.14 «Экспортные товары в портах и на складах СНГ» учитывает наличие товаров в выходных пунктах из 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 «Экспортные товары в пути за границу» содержит сведения об отгрузке товаров, проследовавших в выходные пункты стран СНГ и находящихся в пути следования до иностранного конечного покупателя. В учете подобная информация формируется на основании записи:

Дт 45.15 «Экспортные товары в пути за границу» Кт 45.14 «Экспортные товары в портах и на складах СНГ».

Счет 45.16 «Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей» 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 того, 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 осуществление дополни-

тельных затрат по дизайну, улучшению технико-экономических 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 границу».

Счет 45.17 «Экспортные товары, снятые с экспорта» отражает стоимость товаров по аннулированным контрактам, при отказе покупателей их принять по различным причинам и т.п.

Счет 45.18 «Экспортные товары отгруженные, но неотфактурованные» показывает стоимость товаров, отгруженных иностранным покупателям, но не оформленных соответствующими документами.

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

Пример 29. Российская организация «Экспортер» отгрузила 15 мая 2010 г. иностранному покупателю 100 000 шт. микросхем собственного производства. Контрактная цена 1 микросхемы — 30 евро. Стоимость всей партии составляет 3 000 000 евро, а ее производственная себестоимость — 60 000 000 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 экспортера до границы — 200 000 руб. При таможенном оформлении (22 мая 2010 г.) уплачены таможенная пошлина в сумме 1 000 000 руб. и соответствующий сбор. Товар пересек границу 5 мая 2010 г. Расчеты с покупателем произведены 11 июня 2010 г.

Официальный курс евро составил:

на дату таможенного оформления груза — 34,19 руб./евро;

на дату пересечения границы — 34,05 руб./евро;

на дату зачисления выручки на транзитный валютный счет — 33,85 руб./евро.

Приведенные операции отражаются в бухгалтерском учете записями (табл. 3.6).

Таблица 3.6

Учет экспорта товаров по прямому контракту при условии последующей оплаты

Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Отгружена продукция покупателю	60 000 000	45	43
Начислена задолженность перевозчику по транспортной услуге	200 000	44	60
С расчетного счета погашена задолженность перед перевозчиком	200 000	60	51
Начислена задолженность бюджету по экспортной таможенной пошлине	1 000 000	90-5	68
С расчетного счета уплачена экспортная таможенная пошлина	1 000 000	68	51
Уплачен сбор за таможенное оформление груза:			
в рублях (3 000 000 евро × 34,19 руб. × 0,1% / 100%);	102 570	76	51
в евро (3 000 000 евро × 0,05% × 34,19 руб. / 100%)	51 285	76	52
Таможенный сбор включен в состав расходов на продажу (102 570 руб. + 51 285 руб.)	153 855	44	76
Списаны расходы на продажу, относящиеся к отгруженной продукции (200 000 руб. + 153 855 руб.)	353 855	45	44
Отражена выручка от продажи продукции в связи с переходом права собственности на нее к покупателю (3 000 000 евро × 34,05 руб.)	102 150 000	62	90-1
Списана полная себестоимость проданной продукции (60 000 000 руб. + 353 855 руб.)	60 353 855	90-2	45
Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (102 150 000 руб. – 60 353 855 руб. – 1 000 000 руб.)	40 796 145	90-9	99
На транзитный валютный счет зачислен долг покупателя (3 000 000 евро × 33,85 руб.)	101 550 000	52	62
Отражена отрицательная курсовая разница между курсом ЦБ РФ на дату зачисления долга и курсом ЦБ РФ на дату признания выручки от продажи продукции (3 000 000 евро (33,85 руб. – 34,05 руб.))	600 000	91-2	62

Для отражения в бухгалтерском учете операций по продажам экспортной продукции используется финансово-результативный, сопоставляющий счет 90 «Продажи», к нему открываются субсчета.

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость продаж»;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90/4 «Акцизы»;
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение года. Финансовый результат от продажи товаров на внешнем рынке (прибыль, убыток) представляет собой разницу между выручкой (оборот по счету 90, субсчет 1, аналитический счет «Экспортная выручка»), полной себестоимостью (оборот по счету 90, субсчет 2, аналитический счет «Себестоимость экспортируемых товаров») и вывозными таможенными пошлинами (оборот по счету 90, субсчет 5 «Экспортные пошлины»). Ежемесячно он присоединяется к балансовой прибыли (счет 99 «Прибыли и убытки»).

Рассмотрим учет экспортных операций без использования счета 45 на следующем примере (табл. 3.7).

Пример 30. Предположим, российская организация 15 января 2010 г. реализовала собственную готовую продукцию на экспорт. Согласно условиям контракта с иностранным контрагентом, контрактная цена продукции составляет 10 000 долл., фактическая себестоимость отгруженной продукции — 150 000 руб. За таможенное оформление продукции уплачена таможенная пошлина в валюте (5%), таможенные сборы в валюте (0,05%) и рублях (0,1%) от контрактной цены. Курс доллара США на момент оформления грузовой таможенной декларации, уплаты таможенных платежей и перехода права собственности на продукцию составил 25,45 руб. / долл. США.

На транзитный валютный счет 10 февраля 2010 г. поступила экспортная выручка в сумме 10 000 долл. Организация дала поручение банку продать 50% экспортной выручки (5000 долл.) и одновременно перечислить оставшуюся часть валютной выручки (5000 долл.) на текущий валютный счет. Курс доллара США, установленный ЦБ РФ на дату поступления экспортной выручки, на дату списания валюты для продажи и зачисления средств на расчетный счет составил 25,65 руб. Комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты — 130 руб.

Таблица 3.7

Бухгалтерский учет экспортных операций

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, долл./руб.	Основание
Признана выручка от продажи (10 000 долл. × 25,45 руб.)	62	90/1	10 000/254 500	Контракт, накладная на отпуск продукции, ГТД
Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	90/2	43 (41)	150 000	Справка-расчет
Начислена экспортная пошлина (10 000 долл. × 5% × 25,45)	90/5	68	12 725	ГТД
Начислены таможенные сборы в валюте (10 000 долл. × 0,05% × 25,45)	44/1	76	5/127,25	ГТД
Начислены таможенные сборы в руб. (10 000 × 0,1% × 25,45)	44/2	76	254,50	ГТД
Уплачена экспортная пошлина	68	51	12 725	Выписка банка по расчетному счету
Уплачены таможенные сборы в валюте	76	52	5/127,25	Выписка банка по текущему валютному счету
Уплачены таможенные сборы, руб.	76	51	254,50	Выписка банка по расчетному счету
Коммерческие расходы отнесены на себестоимость продаж	90/2	44/1 44/2	127,25 254,50	Бухгалтерская справка-расчет
Получена экспортная выручка (10 000 долл. × 25,65)	52/3	62	10 000/256 500	Выписка банка по транзитному валютному счету
Отражена курсовая разница по расчетам с покупателем (10 000 долл. × (25,65 – 25,45))	62	91/1	2000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено списание иностранной валюты для продажи (5000 долл. × 25,65)	57	52/3	5000/128 250	Выписка банка по транзитному валютному счету
Отражено зачисление на расчетный счет рублевых средств от продажи иностранной валюты	51	91/1	128 250	Выписка банка по расчетному счету
Списывается балансовая стоимость проданной валюты (5000 долл. × 25,65)	91/2	57	5000/128 250	Бухгалтерская справка-расчет
Списано комиссионное вознаграждение банком	76	51	130	Выписка банка
Отражены расходы по комиссионному вознаграждению банку	91/2	76	130	Бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл. 3.7

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, долл./руб.	Основание
Отражено перечисление оставшейся части валютной выручки на текущий валютный счет (5000 долл. × 25,65)	52/1	52/3	5000/128 250	Выписка банка по транзитному и текущему валютным счетам
Отражено сальдо прочих доходов и расходов заключительными оборотами месяца (без учета других хозяйственных операций)	91/9	99	1870	Бухгалтерская справка-расчет
Заключительными оборотами месяца отражен финансовый результат других доходов и расходов (без учета других хозяйственных операций)	90/9	99	91 393,25	То же

Дебиторская задолженность покупателя формируется исходя из контрактных цен. Поскольку рублевая оценка стоимости товара может меняться вследствие колебания курса иностранной валюты, стороны нередко устанавливают различные способы страхования валютных рисков, к которым относятся:

- валютная оговорка, предусматривающая изменение суммы платежа пропорционально изменению курса валюты платежа к курсу валюты долга;
- индексная оговорка, привязывающая суммы платежа к индексам цен на мировых товарных рынках;
- золотая оговорка, привязывающая суммы платежа к золоту определенного количества и пробы.

Сегодня наиболее распространен первый способ страхования валютных рисков. Различают прямые, косвенные и мультивалютные оговорки. В частности, прямая оговорка предполагает ведение расчетов в валюте долга. При этом сумма платежа ставится в зависимости от изменения валюты платежа по отношению к более стабильной валюте.

Пример 31. Цена контракта установлена в долларах США. Расчеты между экспортером и импортером ведутся в долларах. Если в день платежа курс доллара к евро изменится по сравнению с курсом, действовавшим в день заключения контракта, то соответственно изменятся цена контракта и сумма платежа.

Косвенная оговорка обеспечивает минимизацию валютных рисков за счет осуществления расчетов в более стабильной валюте, отличной от валюты долга.

Пример 32. Цена контракта установлена в долларах США. Расчеты между экспортером и импортером ведутся в евро. В случае изменения курса доллара к евро на день платежа по сравнению с курсом на день заключения контракта цена контракта и сумма платежа должны пропорционально измениться.

Мультивалютная оговорка регулирует сумму платежа путем поддержания соотношения курса валюты платежа к среднему показателю валютной корзины, котируемому Международным валютным фондом.

Пример 33. Цена контракта установлена в долларах США. Расчеты между экспортером и импортером ведутся в долларах. На момент подписания контракта средний показатель валютной корзины составил 26 долл. Если в день платежа он изменится по сравнению с котировкой, действовавшей в день заключения контракта, то цена контракта и сумма платежа подлежат пересчету в соответствующей пропорции.

Рассмотренные примеры показывают, что страхование валютных рисков может изменить контрактные цены, а значит, повлиять на величину обязательств импортера. В таких случаях необходимо скорректировать дебиторскую задолженность и выручку на сумму образовавшейся ценовой разницы (п. 6.4 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Повышение контрактных цен и суммы платежа обусловит следующую запись:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», аналитический счет «Экспортная выручка».

Внимание: любое изменение первоначальных контрактных условий должно оформляться либо дополнительным контрактом, либо отдельным соглашением об изменении контракта со всеми процедурами валютного регулирования.

3.2. УЧЕТ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Чтобы вывезти товары из России, фирма-экспортер должна заплатить таможенные платежи. К ним относят (ст. 318 ТК РФ):

- 1) вывозную таможенную пошлину;
- 2) таможенные сборы за оформление и сопровождение товаров.

Кроме того, в некоторых случаях при экспорте товаров предстоит заплатить:

- 3) налог на добавленную стоимость;
- 4) акцизы.

Рассмотрим подробнее платежи, с которыми на практике может столкнуться экспортер.

При вывозе товаров из России фирма-экспортер должна заплатить таможенные пошлины. Организации рассчитывают и уплачивают их, руководствуясь Таможенным кодексом РФ и Законом РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе».

Чтобы рассчитать сумму таможенной пошлины, необходимо определить:

- таможенную стоимость или количество вывозимых товаров;
- ставку таможенной пошлины.

Но в первую очередь необходимо выяснить, должна ли фирма уплачивать таможенную пошлину за вывозимый товар. Таможенная *пошлина не взимается* в двух случаях.

1. Если вывозимые товары освобождены от таможенных пошлин на основании российских законов. Полный перечень товаров, которые освобождены от таможенных пошлин, приведен в Законе РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (ст. 35, 37).

2. Если вывозимые товары помещаются под определенные таможенные режимы:

- транзит;
- переработка товаров на таможенной территории (при вывозе продуктов переработки);
- переработка товаров под таможенным контролем (при вывозе продуктов переработки);
- отказ в пользу государства.

При помещении товаров под режим временного вывоза фирме может быть предоставлено полное или частичное освобождение от уплаты таможенной пошлины. Случаи полного освобождения от уплаты таможенных пошлин указаны в постановлении Правительства РФ от 16.08.2000 г. № 599. В иных случаях может применяться частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин. В случае частичного освобождения за каждый полный и неполный месяц уплачивается 3% суммы, которая подлежала бы уплате, если бы товары были выпущены для свободного обращения (ст. 212 ТК РФ).

Чтобы рассчитать таможенную пошлину, необходимо знать таможенную ставку, которая применяется к вывозимому товару.

В настоящее время действуют ставки, установленные постановлением Правительства РФ от 9.12.1999 г. № 1364.

Ставки таможенных пошлин бывают трех видов.

1. Адвалорные (в процентах от таможенной стоимости).

2. Специфические (в евро или долларах за единицу веса, объема).

3. Комбинированные (сочетают элементы адвалорных и специфических ставок). Причем заплатить следует бо льшую из них. При расчете таможенных пошлин следует руководствоваться Методическими указаниями о порядке применения таможенных пошлин в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации (письмо ГТК России от 27.12.2000 г. № 01-06/38024).

Базой для расчета таможенной пошлины в зависимости от установленного в таможенном тарифе вида ставки могут быть:

- таможенная стоимость товара (при адвалорной ставке);
- количественная или физическая характеристика товара (при специфической ставке);
- стоимостные, количественные и физические характеристики одновременно (при комбинированной ставке).

Пример 34. ЗАО «Экспортер» вывозит 100 м³ изделий из древесины (код ТН ВЭД — 4402 00 000 0-4421). Таможенная стоимость партии — 100 000 долл. Ставка таможенной пошлины равна 10%, но не менее 5 евро за 1 м³.

Курс Банка России на дату подачи ГТД составил 25,5 руб./долл. и 34,5 руб./евро. Рассчитаем кросс-курс евро к доллару. Он составляет 0,74 евро (25,5 руб./долл. : 34,5 руб./евро).

Таможенная стоимость в пересчете на евро равна 7400 евро (10 000 долл. × 0,74 евро/долл.). Пошлина, рассчитанная по адвалорной ставке, составляет 740 евро (7400 евро × 10%), а рассчитанная по специфической ставке — 500 евро (100 м³ × 5 евро/м³). На таможене «Экспортеру» предстоит заплатить бо льшую сумму — 740 евро.

Экспортер может заплатить пошлину в рублях или в любой иностранной валюте. Сумму пошлины, выраженную в валюте, пересчитывают в рубли по курсу Банка России, который действует на день подачи ГТД. Экспортер уплачивает вывозную таможенную пошлину в *каассу таможни или на ее счет*, открытый для этих целей в соответствии с законодательством.

Уплату вывозной таможенной пошлины отражают в бухгалтерском учете проводкой:

Дт 68 (76), субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам и сборам»
Кт 51, 52 — уплачена в бюджет вывозная таможенная пошлина.

Начисление вывозной таможенной пошлины отражается проводкой:

Дт 90, субсчет «Таможенные пошлины» Кт 68 (76), субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам и сборам» — начислена вывозная таможенная пошлина.

В налоговом учете сумма таможенной пошлины уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Пример 35. ЗАО «Экспортер» заключило контракт с канадской компанией на продажу партии бумаги (код ТН ВЭД 4801 00 000 0-4821). Ставка таможенной пошлины составляет 10%. Таможенная стоимость партии — 5000 долл.

Курс Банка России — 25,6 руб./долл. Чтобы упростить пример, предположим, что курс доллара США не меняется.

Бухгалтер «Экспортера» делает следующие проводки:

Дт 90, субсчет «Таможенные пошлины и сборы» Кт 68 (76), субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам и сборам» — 12 800 руб. (5000 долл. × 25,6 руб. × 10%) — начислена таможенная пошлина;
Дт 68 (76), субсчет «Расчеты по таможенным пошлинам и сборам» Кт 51 — 12 800 руб. (5000 долл. × 25,6 руб. × 10%) — уплачена пошлина.

Уплатить таможенную пошлину фирма должна до или одновременно с представлением ГТД на вывозимые товары. Если она подала таможенную декларацию, а таможенную пошлину не заплатила, то за каждый день просрочки таможня начисляет пени.

При этом следует иметь в виду, что помимо экспортных и импортных таможенных пошлин, участник внешнеэкономической деятельности должен также оплачивать таможенные сборы (за таможенное оформление при декларировании товаров, таможенное сопровождение при сопровождении транспортных средств и хранение).

Сумма сбора зависит от таможенной стоимости товара. Эта сумма ограничена. Она не может превышать 100 000 руб. (табл. 3.8).

На некоторые товары установлены иные ставки. Например, если товар перемещается через границу России железнодорожным транспортом, то сборы за таможенное оформление уплачивают в размере 500 руб. за каждую партию товара, перевозимую по одной железнодорожной накладной и в одном транспортном средстве.

Такую же сумму сбора придется заплатить фирме, если она будет вывозить из России ценные бумаги, номинал которых выражен в иностранной валюте. При этом сбор уплачивают за партию ценных бумаг, оформленную по каждой таможенной декларации.

При таможенном оформлении воздушных, морских и речных судов сбор уплачивают в размере 10 000 руб. за каждое судно.

Заплатить сбор фирмы должны одновременно с подачей грузовой таможенной декларации (ГТД). Перечислить таможен сбор может сама фирма-экспортер, таможенный брокер или любое лицо по поручению фирмы.

Излишне уплаченная сумма возвращается плательщику. Порядок возврата сборов установлен в главе 33 Таможенного кодекса РФ. Однако в некоторых случаях сделать это просто невозможно. Возвратить сумму сбора фирма не сможет, если:

- таможенная декларация была отозвана декларантом;
- представленная декларация не принята работниками таможни или товары по ГТД не предъявлены на таможню;
- после принятия декларации произошла ее корректировка, в ходе которой выяснилось, что сумма сбора должна быть меньше. При этом если в ходе корректировки обнаружится, что фирма недоплатила сбор, то перечислять дополнительную сумму ей не придется.

В учете сумму сбора за таможенное оформление включают в расходы на продажу и отражают по дебету счета 44. В налоговом учете сбор за таможенное оформление уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль. Сбор перечисляют в рублях. Фирма должна заплатить сбор из расчета 1 руб. в день с каждых 100 кг веса товаров. Если же фирма поместила ценности на склад, который был специально приспособлен (обустроен и оборудован) для хранения отдельных видов товаров, то сбор составит 2 руб. в день с каждых 100 кг веса товаров.

Неполные 100 кг веса товаров приравниваются к полным 100 кг, а неполный день — к полному. Поэтому, если фирма поместила на склад имущество весом 248 кг, платить придется как за 300 кг. Если ценности лежали на складе 18 часов, оплатить необходимо как за полный день.

Заплатить сбор следует до момента фактической выдачи товаров со склада. Не платить сбор за таможенное хранение фирма может, если на склад помещают товары сами таможенники (п. 2 ст. 357.9). Перечень других случаев определяет Правительство России.

Порядок возврата излишне уплаченных сборов аналогичен порядку, установленному для сборов за таможенное оформление.

После вывоза товара, который хранился на складе, сумму сбора за хранение включают в расходы на продажу и отражают по дебету счета 44. В налоговом учете сбор за хранение уменьшает налогооб-

Таблица 3.8

Ставки таможенных пошлин и сборов

Таможенная стоимость экспортируемого товара (руб.)	Сумма сбора, руб.
Не более 200 тыс. руб. включительно	500
200 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 450 тыс. руб. включительно	1000
450 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 1200 тыс. руб. включительно	2000
1200 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 2500 тыс. руб. включительно	5500
2500 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 5000 тыс. руб. включительно	7500
5000 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 10 000 тыс. руб. включительно	20 000
10 000 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 30 000 тыс. руб. включительно	50 000
30 000 тыс. руб. 1 коп. и более	100 000

лагаемую прибыль. Если же товар остался в России, то сумму сбора включают в состав прочих расходов (дебет счета 91). Эту сумму не принимают при расчете налога на прибыль.

На таможне могут потребовать провести процедуру таможенного сопровождения.

Размер сборов за таможенное сопровождение установлен в ст. 357.10 Таможенного кодекса РФ. Фирма должна заплатить:

а) при таможенном сопровождении каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава на расстояние:

до 50 км — 2000 руб.;

от 51 до 100 км — 3000 руб.;

от 101 до 200 км — 4000 руб.;

свыше 200 км — 1000 руб. за каждые 100 км пути, но не менее 6000 руб.;

б) при таможенном сопровождении каждого морского, речного или воздушного судна — 20 000 рублей независимо от расстояния пути.

Сборы за таможенное сопровождение перечисляются в рублях, после того как таможня примет соответствующее решение, но до начала таможенного сопровождения. Уплатить сбор за сопровождение товаров должен перевозчик или экспедитор, у которых есть

разрешение на внутренний таможенный транзит (или международный таможенный транзит). Сборы перечисляют таможене, которая сопровождает груз. Случаи, когда фирмы имеют право не платить таможенные сборы, устанавливает Правительство России.

Порядок возврата излишне уплаченных сборов аналогичен порядку, установленному для сборов за таможенное оформление.

Если товар был вывезен в том таможенном режиме, в котором предполагалось, в бухгалтерском учете сбор за таможенное сопровождение включается в расходы на продажу.

Бухгалтер делает такую проводку:

Дт 44 Кт 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» — сбор за таможенное сопровождение включен в расходы на продажу.

В налоговом учете сбор уменьшает налоговую прибыль фирмы. Если в результате досмотра таможня не выпускает товар, сбор за таможенное сопровождение погашается за счет прочих расходов (ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

В учете следует сделать такую проводку:

Дт 91-2 Кт 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» — сбор за таможенное сопровождение погашен за счет прочих расходов.

В этой ситуации сбор не включают в расходы по налоговому учету.

Пример 36. ЗАО «Экспортер» собирается вывезти партию товара за границу. «Экспортер» уплатил сбор за таможенное сопровождение в сумме 3000 руб. Работники таможни приняли решение произвести досмотр товара. В результате досмотра таможенники выявили нарушения таможенного законодательства и не выпустили товар. Бухгалтер «Экспортера» делает такую проводку:

Дт 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» Кт 51 — 3000 руб. — уплачен сбор за таможенное сопровождение.

После того как «Экспортер» получил уведомление о том, что полученный товар не будет выпущен, бухгалтер сделает проводку:

Дт 91-2 Кт 76, субсчет «Расчеты по таможенным сборам» — 3000 руб. — сбор за таможенное сопровождение включен в прочие расходы.

Наиболее значимыми по сумме и сложности исчисления и учетному отражению являются расчеты НДС по экспортным операциям.

3.3. УЧЕТ НДС ПО ЭКСПОРТУ

В соответствии с п. 2 ст. 166 Таможенного кодекса РФ при экспорте товаров производится освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов в соответствии с законода-

тельством РФ о налогах и сборах. Налогообложение экспортных операций существенно отличается от налогообложения операций по реализации продукции, товаров, работ и услуг российским покупателям. Но руководствоваться при исчислении налогов по экспортным сделкам следует одним и тем же документом — Налоговым кодексом РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ при реализации товаров, работ и услуг на экспорт налогообложение производится по ставке 0% при условии представления в налоговую инспекцию соответствующего пакета документов, подтверждающего осуществление экспорта.

В данной ситуации речь идет *не об освобождении от уплаты НДС* при осуществлении экспортных операций, а *о применении ставки, равной 0%*. Наличие налоговой ставки 0% дает организации право на получение налоговых вычетов. Иными словами, организация-экспортер не включает в стоимость экспортного товара НДС, но имеет право предъявить суммы «входящего» НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта (например, транспортным расходам), к вычету. Более того, ставка 0% предполагает возможность ее изменения решением Правительства без изменения федерального законодательства.

Согласно п. 1 ст. 165 НК РФ при реализации готовой продукции или товаров на экспорт необходимо представить в налоговую инспекцию следующие документы:

1) контракт (копию контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;

2) выписку банка (копию выписки), подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке;

3) грузовую таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы *таможенной территории РФ*);

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

В отдельных ситуациях состав вышеуказанного пакета документов может быть изменен. Особенности представления документов

в некоторых конкретных случаях также прописаны в ст. 165 НК РФ. Так, при осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций вместо выписки банка налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование. При вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередач можно не представлять копии транспортных или товаросопроводительных документов. А в случае осуществления экспорта через посредника предоставляется пакет документов, прописанный в п. 2 ст. 165 НК РФ.

В любом случае данный пакет документов должен быть представлен в налоговую инспекцию в срок не позднее 180 дней, считая от даты оформления грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта региональными таможенными органами. Этот срок установлен в п. 9 ст. 165 НК РФ. При этом согласно п. 9 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов.

В п. 9 ст. 165 НК РФ также прописано, что если по истечении 180 дней с даты выпуска товаров на экспорт региональными таможенными органами организация-экспортер не сможет собрать и представить в налоговую инспекцию вышеуказанные документы, она обязана исчислить НДС с осуществленной экспортной операции по ставкам 10 или 18% соответственно — в зависимости от того, какая ставка НДС должна применяться к вывезенным на экспорт товарам согласно пп. 2 и 3 ст. 164 НК РФ.

При этом согласно п. 9 ст. 167 НК РФ в подобной ситуации моментом определения налоговой базы считается день отгрузки. Следовательно, в случае если пакет документов не собран на 181-й день, считая от даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0% за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. Таким образом, если на 181-й день полный пакет документов не собран, необходимо подать уточненную декларацию за тот месяц, в котором была произведена отгрузка данных товаров на экспорт, т.е. полгода назад, а также нужно учитывать, что уточненные декларации следует подавать не по форме, которая действует в момент подачи декларации, а по форме, которая действовала в том периоде, за который подается уточненная декларация.

В то же время это не означает, что право применения ставки 0% потеряно навсегда. В случае если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0%, уплаченная сумма НДС подлежит вычету в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

Возмещение НДС производится в следующем порядке:

1. Если у организации есть недоимки и пени по НДС или другим налогам и сборам или задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, то они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Данный зачет налоговые органы производят самостоятельно и сообщают о нем налогоплательщику в течение 10 дней. При этом, в случае если недоимка по НДС образовалась в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм НДС и она не превышает сумму, подлежащую возмещению, пеня на сумму недоимки не начисляется.

2. Если у организации нет недоимок и пеней по НДС и другим налогам или задолженности по присужденным налоговым санкциям, суммы, подлежащие возмещению:

- либо засчитываются в счет текущих платежей по НДС или иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ или в связи с реализацией работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами,
- либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

В последнем случае налоговые органы обязаны не позднее последнего дня трехмесячного периода, отведенного на проверку и вынесение решения, вынести и направить на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства решение о возврате сумм НДС. Федеральное казначейство обязано осуществить возврат в течение двух недель после получения решения налогового органа (причем, в случае когда такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом).

При нарушении вышеуказанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты, исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Предъявлять НДС по материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспортных операций, можно только после фактического осуществления экспорта и сбора *всех* документов. На практике это сопровождается некоторыми сложностями.

Во-первых, в случае если организация предъявила НДС, уплаченный поставщикам товаров, к вычету *сразу после оплаты* этих товаров — например, если она не предполагала реализовывать их на экспорт, а впоследствии все же отгружает данные товары на экспорт, ей необходимо восстановить соответствующие суммы НДС, приходящиеся на товары, отгружаемые на экспорт.

Во-вторых, в случае если организация осуществляет одновременно реализацию продукции или товаров как на территории России, так и на экспорт, ей придется вести раздельный учет «входного» НДС. При этом порядок его осуществления применительно к экспортным операциям в Налоговом кодексе не прописан (в п. 4 ст. 149 и п. 4 ст. 170 НК РФ речь идет о раздельном учете операций, облагаемых и не облагаемых НДС, что не имеет места в нашем случае, — ведь при экспорте речь идет об осуществлении операций, облагаемых НДС по ставке 0%). На этом основании некоторые налоговые инспекторы отказывают организациям в вычете НДС по экспортным операциям, обвиняя их в неправильной организации раздельного учета или его отсутствии. Кроме того, зачастую они требуют представлять вместе с налоговой декларацией и документы по раздельному учету. Следовательно, во избежание проблем в налоговых органах и для обеспечения правильности заполнения налоговых деклараций и осуществления расчетов по НДС в связи с осуществлением экспортных операций организации следует самостоятельно разработать и закрепить в своей учетной политике порядок раздельного учета сумм НДС по приобретаемому сырью, товарам, работам и услугам. При этом можно производить распределение «входного» НДС не только пропорционально выручке, но и пропорционально себестоимости реализованной продукции, стоимости закупленных товаров или иной базе.

3.4. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ С УЧАСТИЕМ ПОСРЕДНИКА

Организация экспорта продукции через профессионального посредника хотя и более затратная для фирмы-экспортера операция, но она минимизирует риски валютных операций. Особенно она выгодна для предприятий-экспортеров с нерегулярными зару-

бежными поставками. Однако формы организации посреднической деятельности различны и оказывают существенное влияние на организацию учета. Выделим отдельные подразделы, отражающие особенности организации учета посреднических услуг.

Бухгалтерский учет экспортных операций с участием посредника зависит от характера договора, заключенного между экспортером и посредником. Если между ними заключен договор поручения, то посредник заключает контракт от имени и за счет экспортера, но сам в исполнении контракта не участвует. Стороной сделки по контракту является экспортер, и весь бухгалтерский учет по сделке ведется у него так же, как при экспортных операциях, без участия посредника.

Если между экспортером и посредником заключен договор комиссии, то посредник заключает контракт с иностранным покупателем от своего имени, но за счет экспортера. В этом случае стороной сделки по контракту становится посредник. В бухгалтерском учете у посредника отражаются операции по расчетам с иностранным покупателем и операции по расчетам с комитентом. Так как право собственности на товар к посреднику не переходит, то он не ведет учета поставок экспортного товара и не отражает его реализацию. Операции по отгрузке и поставке экспортного товара отражаются в учете экспортера, и кроме того, у него отражаются расчеты с посредником и продажа валютной выручки (если ее не отразил комиссионер).

При оформлении экспортных операций *через посредника комиссионер выступает в роли продавца*. Получив экспортную выручку, комиссионер удерживает комиссионное вознаграждение и возмещаемые расходы и остаток перечисляет комитенту. Это положение должно быть зафиксировано в договоре комиссии.

В соответствии со ст. 1001 ГК РФ комитент обязан возместить комиссионеру все израсходованные им на исполнение поручения средства, кроме расходов на хранение (если это не оговорено в договоре). Кроме того, в договоре необходимо определить форму и сроки сдачи комиссионером отчета, который он в соответствии со ст. 999 ГК РФ должен представить комитенту после совершения сделки. Заметим, что НК РФ предусматривает четкие сроки сдачи отчета комиссионером — три дня с момента окончания отчетного периода (ст. 316).

Необходимо обратить внимание на то, что в бухгалтерском учете выручка отражается на основании извещения комиссионера, а в налоговом учете — на дату реализации товара.

Продукция, *поступившая к комиссионеру* от комитента, согласно ст. 996 Гражданского кодекса РФ *является собственностью последнего*. В бухгалтерском учете комитента передача готовой продукции для продажи на комиссионных началах отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары». Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж», одновременно с признанием выручки от продажи продукции при поступлении извещения комиссионера о продаже переданной ему продукции.

Товары, поступившие на комиссию, посредники учитывают на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Если стоимость товара, полученного на комиссию, выражена в иностранной валюте, на забалансовом учете стоимость полученного от комитента товара отражается в рублях в сумме, определяемой путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату поступления товара.

Выручка от продажи продукции согласно пп. 5 и 6 ПБУ 9/99 у комитента является доходом от обычных видов деятельности. Она принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) дебиторской задолженности. В бухгалтерском учете выручка признается при наличии условий, установленных в п. 12 ПБУ 9/99, одним из которых является переход права собственности на продукцию к покупателю.

Таким образом, у комитента выручка от реализации экспортных товаров отражается в момент перехода права собственности на них к иностранному покупателю.

Для комиссионера на основании пп. 5 и 6 ПБУ 9/99 выручка в сумме комиссионного вознаграждения является доходом от обычных видов деятельности.

В бухгалтерском учете выручка признается при наличии условий, предусмотренных п. 12 ПБУ 9/99. В данном случае эти условия считаются выполненными при исполнении комиссионного поручения, т.е. при передаче товара перевозчику или покупателю. Кроме того, при передаче товара покупателю комиссионер, участвующий в расчетах, отражает в своем учете кредиторскую задолженность перед комитентом за отгруженный товар.

Как правило, проданные товары оплачиваются в иностранной валюте. Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производят-

ся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату совершения операций. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей (п. 24 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н). Доходы организации в иностранной валюте в соответствии с п. 6 ПБУ 3/2006 и Приложением к ПБУ 3/2006 принимаются к бухгалтерскому учету по курсу Банка России, действовавшему на дату признания этого дохода.

В бухгалтерском учете выручка от продажи продукции отражается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка», и дебету счета 76, субсчет «Расчеты с комиссионером».

После исполнения комиссионером принятого на себя поручения у комитента возникает обязанность по начислению и уплате комиссионного вознаграждения. Расходы организации на уплату комиссионного вознаграждения в соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 являются расходами по обычным видам деятельности, так как они непосредственно связаны с процессом реализации продукции.

Сумма комиссионного вознаграждения учитывается комитентом на счете 44 «Расходы на продажу» и включается в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (подп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ). Для учета расчетов с комиссионером может использоваться счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Кроме того, как правило, комиссионер оплачивает таможенное оформление реализуемых товаров.

На основании ст. 1001 ГК РФ комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения возместить комиссионеру расходы, понесенные им при исполнении договора комиссии. Поэтому в данном случае таможенные платежи, уплаченные комиссионером при таможенном оформлении продукции, отражаются как задолженность перед комиссионером по кредиту счета 76.

При получении оплаты в учете комитента в связи с уменьшением или увеличением курса валюты, установленного Банком России на дату возникновения дебиторской задолженности (дату перехода права собственности покупателю) и дату получения денежных средств от покупателя согласно п. 11 ПБУ 3/2006, может возникнуть отрицательная или положительная курсовая разница. Она тоже учитывается на счете 76, субсчет «Расчеты с посредником».

Одновременно в учете комитента отражается пересчет задолженности перед комиссионером за оказанные услуги по договору

комиссии. Из-за изменения курса доллара США или евро на дату возникновения кредиторской задолженности перед комиссионером (дату исполнения поручения) и дату погашения данной задолженности (дату получения денежных средств от комиссионера за вычетом суммы комиссионного вознаграждения) по счету учета расчетов с комиссионером возникает положительная или отрицательная курсовая разница.

На основании п. 8 ПБУ 9/99 и п. 12 ПБУ 10/99 возникающие курсовые разницы по мере их принятия к бухгалтерскому учету зачисляются в состав прочих доходов или расходов.

В целях налогообложения прибыли курсовые разницы учитываются в составе внереализационных доходов и расходов согласно п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ.

На основании подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ при реализации товаров на экспорт по НДС применяется налоговая ставка 0%. При реализации продукции на экспорт по НДС через комиссионера по договору комиссии для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов в налоговые органы представляются документы, предусмотренные п. 2 ст. 165 НК РФ.

Суммы НДС, уплаченные комитентом (удержанные комиссионером) в составе комиссионного вознаграждения, подлежат вычету из суммы НДС, которую комитент должен уплатить в бюджет, только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ (п. 2 ст. 171, п. 3 ст. 172 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 156 НК РФ налоговой базой по налогу на добавленную стоимость для посредника является сумма его вознаграждения. При этом суммы, полученные комиссионерами от покупателей товаров, работ, услуг (за исключением сумм, причитающихся им в виде вознаграждений или любых иных доходов), в налоговую базу не включаются (п. 34 Методических рекомендаций по НДС). Например, сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося к получению, выражена в долларах США. В таком случае, согласно п. 3 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы по НДС выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) и дальнейшему пересчету не подлежит.

Валютная выручка, поступившая по сделкам на транзитные валютные счета посредников в пользу комитентов или принципалов (резидентов), подлежит идентификации посредниками с обяза-

тельным представлением в уполномоченные банки справки, указанной в п. 3.4 Инструкции № 111-И.

Валютная выручка, поступившая по сделкам на транзитные валютные счета посредников в пользу резидентов — комитентов или принципалов, может быть списана (за вычетом комиссионного вознаграждения посредников) с транзитных валютных счетов посредников.

Посредники могут оплачивать со своих транзитных валютных счетов следующие расходы в иностранной валюте:

- 1) транспортировку, страхование и экспедирование грузов;
- 2) вывозные таможенные пошлины, а также таможенные сборы;
- 3) комиссионное вознаграждение кредитным организациям, а также оплату исполнения функций агентов валютного контроля.

Суммы комиссионного вознаграждения посредников по договорам, заключенным с резидентами — комитентами и принципалами, зачисленные на транзитные валютные счета посредников, перечисляются на текущие валютные счета посредников.

Таким образом, посредник может удержать свое вознаграждение:

- в иностранной валюте, а оставшуюся часть валютной выручки перевести на транзитный счет комитента (принципала);
- уплатить расходы в иностранной валюте, а оставшуюся часть выручки перевести на транзитный счет комитента;
- уплатить расходы в иностранной валюте, а оставшуюся часть выручки перевести на текущий счет комитента.

Все эти нюансы прописываются в договоре комиссии или в дополнительных соглашениях.

Юридические лица, в том числе посреднические организации, могут оплачивать со своих транзитных валютных счетов расходы в иностранной валюте (за исключением расходов и потерь, относимых на счет прибылей и убытков):

- в пользу нерезидентов (на их валютные счета в уполномоченных банках Российской Федерации или в иностранных банках) в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов;
- в пользу юридических лиц резидентов (на их транзитные валютные счета в уполномоченных банках) в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов по территории иностранных государств и в международном транзитном сообщении;

- по уплате экспортных таможенных пошлин в иностранной валюте, а также по уплате таможенных процедур;
- в пользу уполномоченных банков по начисленным ими комиссионным вознаграждениям за осуществление с транзитных валютных счетов платежей, указанных в п. 8 настоящей Инструкции;
- иные расходы в случаях, разрешенных Банком России.

В случае если юридические лица, в том числе посреднические организации, произвели вышеуказанные расходы со своих текущих валютных счетов, то на сумму фактически произведенных платежей средства в иностранной валюте с транзитных валютных счетов переводятся на текущие валютные счета юридического лица (посреднических организаций).

При экспорте товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) через посреднические организации эти организации могут переводить валютную выручку по поручению юридических лиц — поставщиков экспортной продукции со своих транзитных валютных счетов на транзитные валютные счета юридических лиц за вычетом комиссионного вознаграждения, начисленного посредниками в свою пользу. В этом случае юридические лица самостоятельно оплачивают со своих транзитных валютных счетов в уполномоченных банках указанные в настоящем пункте расходы в иностранной валюте, а также осуществляют продажу на внутреннем валютном рынке части валютной выручки, поступившей от посреднических организаций в порядке и сроки, предусмотренные законом.

Суммы комиссионного вознаграждения посреднических организаций, начисленные ими в соответствии с договорами на экспорт продукции, остаются на транзитных валютных счетах этих организаций в качестве экспортной выручки. Средства, поступившие с транзитных валютных счетов юридических лиц и посреднических организаций на транзитные валютные счета российских транспортных, страховых и экспедиторских организаций, являются их валютной выручкой.

3.4.1. Учет экспортных операций с участием посредника по договору поручения и комиссии

По договору поручения поверенный совершает сделку от имени и за счет доверителя. При заключении договора он действует на основании доверенности, выданной ему доверителем. При этом

права и обязанности по сделке возникают не у поверенного, а непосредственно у доверителя. Таким образом, для доверителя сделка, заключенная поверенным, является обычной сделкой, совершаемой самим доверителем. Иначе говоря, доверитель отражает в учете операции по договору купли-продажи, мены, подряда, возмездного оказания услуг и т.д. в зависимости от того, какого рода сделка имела место.

Все расчеты по сделкам на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), совершаемым представителем (агентом, поверенным) от имени доверителя (принципала), осуществляются исключительно с расчетного счета доверителя. Не допускается зачисление представителем на свои счета доходов (вознаграждения) по указанным сделкам ранее зачисления выручки от указанных сделок на расчетный счет доверителя. А значит, поверенный не участвует в расчетах, которые осуществляются исключительно через счета и силами доверителя.

Вышеперечисленные условия определяют порядок учетного отражения операций по договору поручения. По сути дела, учетная процедура отражения валютных операций по договору поручения идентична учету экспортных операций по договору комиссии. Поэтому перейдем к следующему вопросу — учету экспортных операций с участием посредника по договору комиссии.

Предметом договора комиссии является не что иное, как сделка, обычно — по купле-продаже имущества комитента.

Исходя из этого следует различать *договоры комиссии на продажу имущества*, которые заключаются между хозяйствующими субъектами. При таком договоре *комитент поручает комиссионеру продать* свое имущество на определенных условиях за определенное вознаграждение. Существует также договор комиссии на *приобретение имущества*. В этом случае *комиссионер обязуется за вознаграждение приобрести имущество для комитента* на определенных условиях.

Независимо от того, какой из указанных договоров заключен, посредник, исполняя обязанности по договору, выступает стороной как минимум в двух обязательствах:

- в качестве комиссионера по договору комиссии, т.е. осуществляет предпринимательскую деятельность, связанную с извлечением доходов от посреднических операций (получение комиссионного вознаграждения);
- в качестве продавца или покупателя по договорам купли-продажи или стороны в другом договоре (в зависимости от

вида совершаемой сделки). В данном случае, хотя права и обязанности приобретает комиссионер, его деятельность не связана ни с получением прибыли от разницы между покупной и продажной стоимостью имущества (договор комиссии на продажу товаров), ни с приобретением имущества, используемого в производственной деятельности для извлечения прибыли (договор комиссии на приобретение товаров).

В зависимости от того, как составлен договор комиссии, расчеты по нему могут осуществляться двумя способами: с участием посредника в расчетах или без его участия. При исполнении поручения с участием в расчетах комитент производит расчеты только с комиссионером, который в свою очередь рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по заключенным с ними договорам. Иначе говоря, на валютный счет (в кассу) комиссионера поступают денежные средства, принадлежащие как комитенту (оплата за товары), так и комиссионеру (комиссионное вознаграждение).

При исполнении договора комиссии без участия в расчетах комитент самостоятельно рассчитывается с покупателями или поставщиками товара по сделкам, которые для него заключил комиссионер. При этом на валютный счет (в кассу) комиссионера поступают только суммы комиссионного вознаграждения, причитающегося ему по договору комиссии.

В зависимости от того, принимает посредник участие в расчетах или нет, различаются формы расчета между комитентом и комиссионером. В первом случае в момент поступления от покупателя денежных средств за поставленный комиссионный товар комиссионер получает право удержать причитающуюся ему сумму комиссионного вознаграждения (и расходы, подлежащие возмещению) из поступивших к нему сумм, принадлежащих фактически комитенту. Это право комиссионера закреплено в ст. 997 ГК РФ.

Для реализации этого права комиссионеру необходимо зачесть взаимные требования или осуществить свое право на основании закона (или договора) в момент перечисления денежных средств комитенту. При этом указание на зачет взаимных требований может содержаться в платежном поручении, где комиссионер указывает, что оплата произведена по договору комиссии с учетом взаимных требований в части комиссионного вознаграждения.

В том случае, когда договором комиссии не предусмотрен срок, когда комиссионер должен перечислить комитенту денежные сред-

ства, полученные от покупателей, тогда комиссионер должен сделать это непосредственно после получения на свой расчетный счет оплаты за товар, поставленный по договору комиссии.

При исполнении договора комиссии без участия комиссионера в расчетах комитент оплачивает комиссионное вознаграждение отдельно, непосредственно со своего расчетного счета или из кассы.

После исполнения поручения по договору комиссии комиссионер в соответствии со ст. 999 ГК РФ должен представить комитенту отчет и передать ему все полученные по договору комиссии средства. Если комитент имеет возражения по отчету, он должен сообщить о них комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

На сегодняшний день форма отчета ни гражданским, ни каким-либо иным законодательством не установлена. Поэтому комиссионер имеет право разработать форму такого отчета самостоятельно. Однако следует помнить, что отражение хозяйственных операций в учете осуществляется на основании первичных документов, к которым бухгалтерское законодательство предъявляет определенные требования.

Поэтому в форме отчета комиссионера должны содержаться следующие сведения:

- количество и стоимость реализованного (приобретенного) комиссионером товара с выделением соответствующих сумм НДС (к отчету должны быть приложены копии договоров, накладных, актов приема-передачи и т.п.);
- стоимость фактически произведенных расходов, подлежащих возмещению, с приложением первичных документов, подтверждающих факт возникновения и уплаты указанных расходов (при отсутствии первичных документов комитент не сможет включить эти суммы в состав затрат и принять к вычету соответствующие суммы НДС);
- сумма комиссионного вознаграждения посредника, включая НДС. Сумма комиссионного вознаграждения исчисляется в соответствии с условиями договора;
- денежные средства, поступившие от покупателей в оплату проданных товаров или в качестве аванса;
- денежные средства от комитента для осуществления оплаты поставщику (в соответствии с договором комиссии на при-

обретение товара) и (или) аванс в счет оказания посреднических услуг.

При совершении сделок в пользу комитента комиссионер самостоятельно заключает договоры от своего имени. Поэтому все счета-фактуры от поставщика, накладные на товар выписываются на имя комиссионера. Следовательно, подлинники документов должны оставаться в бухгалтерии комиссионера. Для того чтобы подтвердить выполнение поручения, комиссионеру необходимо приложить копии указанных документов к своему отчету в соответствии с порядком оформления первичных учетных документов для отражения в бухгалтерском учете операций при реализации товаров по агентскому договору.

Сторонам по договору комиссии следует в момент заключения договора подробно прописать содержание отчета комиссионера, а при возможности — и утвердить его форму. Если комиссионер не предоставляет необходимой информации, то для комитента несвоевременное отражение налоговых обязательств может повлечь неблагоприятные последствия. Поэтому в договоре комиссии необходимо установить срок передачи отчета: это может быть конкретный день или период времени, в течение которого подается отчет. Рекомендуются также предусматривать штрафные санкции в договорах комиссии в случае несвоевременного представления отчета. Помимо этого в договоре следует не только указать, как будет передаваться отчет (по факсу, курьером или иным способом), но и зафиксировать способ уведомления представителями комитента о его получении.

Устанавливая сроки для представления отчета, участникам договора комиссии нужно учитывать нормы налогового права. Так, в ст. 316 НК РФ определено, что если торговля ведется через комиссионера, то комитент определяет сумму выручки на дату реализации на основании извещения комиссионера о продаже принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором имела место такая реализация, известить комитента о дате продажи принадлежавшего ему имущества. Налоговый кодекс устанавливает обязанность комиссионера и срок, в который тот обязан уведомить комитента о состоявшейся реализации. При этом форма, в которой комиссионер должен известить комитента, в Кодексе не определена, что позволяет принять и устную информацию. В то же время для подтверждения любой информации налоговыми органами могут быть запрошены

подтверждающие документы, и в первую очередь таким документом будет являться отчет комиссионера со всеми необходимыми данными.

В целях избежания встречных проверок, проводимых налоговыми органами с целью соотнесения данных, разумно при взаимном соглашении сторон предусматривать в договоре комиссии приложение к отчету копий необходимых документов: платежных поручений, выставленных покупателям счетов-фактур.

Счет-фактура является налоговым документом. Он является, таким образом, основанием для начисления НДС у одной стороны сделки (комиссионера) и принятия к вычету — у другой стороны (комитента).

Факт оказания услуг комиссионером и факт признания таких услуг комитентом должны быть подтверждены документально. Порядок такого подтверждения может быть указан в договоре. Например, договор может предусмотреть:

- составление двустороннего акта;
- направление отчета комиссионера и письменного уведомления о согласии со сведениями, предусмотренными в отчете, со стороны комитента;
- направление отчета комиссионера без встречного уведомления со стороны комитента, тогда по умолчанию в соответствии со ст. 999 главы 51 ГК РФ считается, что отчет комиссионера считается принятым комитентом.

Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента, согласно ст. 996 ГК РФ являются собственностью последнего. Так как перехода права собственности не происходит, в бухгалтерском учете комитента передача готовой продукции для продажи на комиссионных началах отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары». Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж», одновременно с признанием выручки от продажи продукции при поступлении извещения комиссионера о продаже переданной ему продукции.

Товары, поступившие на комиссию, не отражаются на балансе комиссионера, а учитываются в соответствии с Планом счетов на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Если стоимость товара, полученного на комиссию, выражена в иностранной валюте, на забалансовом учете стоимость полученного от комитента товара отражается в рублях в сумме, которая опреде-

ляется путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату поступления товара.

Выручка от продажи продукции, согласно пп. 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), является доходом от обычных видов деятельности, которая принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении и равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. В бухгалтерском учете выручка признается при наличии условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99, одним из которых является переход права собственности на продукцию к покупателю.

Таким образом, у комитента выручка от реализации экспортных товаров отражается в момент перехода права собственности на них к иностранному покупателю. Для комиссионера на основании пп. 5 и 6 ПБУ 9/99 выручка в сумме комиссионного вознаграждения является доходом от обычных видов деятельности.

В бухгалтерском учете выручка признается при наличии условий, предусмотренных п. 12 ПБУ 9/99. В данном случае эти условия считаются выполненными при исполнении комиссионного поручения, т.е. при передаче товара перевозчику. Кроме того, при передаче товара покупателю в учете комиссионера, участвующего в расчетах, отражается кредиторская задолженность перед комитентом за отгруженный товар.

Как правило, оплата за экспортную продукцию производится в иностранной валюте. На основании п. 24 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей. Доходы организации в иностранной валюте в соответствии с п. 6 и Приложением к Положению по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), принимаются к бухгалтерскому учету по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату признания этих доходов.

В бухгалтерском учете выручка от продажи продукции отражается согласно Плану счетов по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка», и дебету счета 76, субсчет «Расчеты с комиссионером».

После исполнения комиссионером принятого на себя поручения у комитента возникает обязанность по начислению и уплате комиссионного вознаграждения. Расходы организации на уплату комиссионного вознаграждения в соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) являются расходами по обычным видам деятельности, так как они непосредственно связаны с процессом реализации продукции.

Сумма комиссионного вознаграждения учитывается комитентом в соответствии с Планом счетов на счете 44 «Расходы на продажу» и включается в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (подп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ). Для учета расчетов с комиссионером может использоваться счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Кроме того, как правило, комиссионер оплачивает таможенное оформление реализуемых товаров.

В соответствии со ст. 1001 Гражданского кодекса РФ комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения возместить комиссионеру расходы, понесенные им при исполнении договора комиссии. Поэтому в данном случае таможенные платежи, уплаченные комиссионером при таможенном оформлении продукции, отражаются как задолженность перед комиссионером по кредиту счета 76.

При получении оплаты в учете комитента в связи с уменьшением или увеличением курса валюты, установленного ЦБ РФ на дату возникновения дебиторской задолженности (дату перехода права собственности к покупателю) и дату получения денежных средств от покупателя, по счету 76, субсчет «Расчеты с посредником», согласно п. 11 ПБУ 3/2006 возникает отрицательная или положительная курсовая разница.

Одновременно в учете комитента отражается пересчет задолженности перед комиссионером за оказанные услуги по договору комиссии. Из-за изменения курса доллара США на дату возникновения кредиторской задолженности перед комиссионером (дату исполнения поручения) и дату погашения данной задолженности (дату получения денежных средств от комиссионера за вычетом суммы комиссионного вознаграждения) по счету учета расчетов с комиссионером возникает положительная или отрицательная курсовая разница, которая в соответствии с п. 8 ПБУ 9/99 и п. 12 ПБУ 10/99 по мере ее принятия к бухгалтерскому учету зачисляется в состав прочих доходов или расходов.

Для расчета НДС при реализации товаров на экспорт применяется налоговая ставка 0%. Поэтому при реализации продукции на экспорт через комиссионера для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов в налоговые органы необходимо представлять соответствующие подтверждающие документы.

Суммы налога, уплаченные комитентом (удержанные комиссионером) в составе комиссионного вознаграждения, подлежат вычету из суммы НДС, причитающейся к уплате в бюджет, только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

В соответствии с п.1 ст.156 НК РФ налоговой базой по налогу на добавленную стоимость при осуществлении посреднических услуг является сумма вознаграждения, полученная при исполнении заключенных договоров. При этом суммы, полученные комиссионерами от покупателей товаров, работ и услуг (за исключением сумм, причитающихся им в виде вознаграждений или любых иных доходов), в налоговую базу не включаются.

Одним из важных элементов договора комиссии на продажу товара на экспорт является условие о расчетах. Расчеты между комиссионером и комитентом могут осуществляться как в рублях, так и в иностранной валюте. По-разному может быть распределено бремя расходов, связанных с продажей товара, в частности возникающих при этом курсовых разниц. Соответственно, будет различаться и налогооблагаемая прибыль.

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет этой другой стороны. Условия договора комиссии определяются по усмотрению сторон. Исключение составляют случаи, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами.

Порядок осуществления расчетов между комитентом и комиссионером является элементом договора комиссии и не определен законом или иным нормативным правовым актом. Следовательно, стороны вправе установить правила расчетов по собственному усмотрению, исходя из своих интересов. Важно понимать, что условия расчетов, установленные в договоре комиссии, напрямую влияют на порядок налогового и бухгалтерского учета и у комиссионера, и у комитента и должны быть документально подтверждены.

К первичным документам, которые необходимо оформить при внешнеэкономических комиссионных операциях, относят:

- извещение о переходе права собственности на товар;
- извещение о поступлении валютной выручки на счет посредника;
- отчет посредника о произведенных расходах;
- счет-фактуру;
- международную транспортную накладную;
- таможенные документы.

Товары, которые поступают к посреднику, являются *собственностью экспортера*. Таким образом, экспортные товары переходят в собственность к иностранному покупателю непосредственно от экспортера. При этом посредник должен известить экспортера, когда произошел переход права собственности. Для этого он должен оформить извещение. Кроме того, посредник должен предъявить экспортеру извещение о поступлении выручки на его счет. Это извещение нужно, чтобы экспортер пересчитал валютную выручку в рубли по курсу Центрального банка РФ. Пересчет производится в день, когда валюта поступит на счет посредника.

После того как посредник выполнит договор, он должен представить экспортеру отчет (ст. 999 ГК РФ). Экспортер проверяет отчет и сообщает о своих возражениях в течение 30 дней со дня, когда получил отчет, если соглашением сторон не установлен иной срок. Для посредника отчет, подписанный экспортером, является доказательством фактического оказания услуг и служит основанием, чтобы подписать акт выполненных работ и начислить вознаграждение. Кроме того, отчет позволяет отнести расходы, связанные с реализацией экспортных товаров, за счет экспортера (в дебет счета 76), а не за счет посредника (в дебет счета 26).

Экспортер на основании отчета формирует расходы на продажу экспортных товаров. Рекомендуем в отчете указывать номера первичных документов, на основании которых посредник произвел расходы. Чтобы экспортер мог принять к вычету НДС, посредник должен приложить к отчету счета-фактуры и копии выписок банка, которые подтверждают оплату произведенных расходов.

Отправителем товаров может быть как экспортер, так и посредник — в зависимости от того, кто отгружает товары.

Если отправителем является посредник, нужно оформить внутренние транспортные накладные (акты приема-передачи), которые свидетельствуют о передаче товаров от экспортера посреднику. Таможенное оформление товаров в режиме «экспорт» может про-

водить как посредник, так и экспортер. Если этим занимается посредник, то он заполняет грузовую таможенную декларацию. Кроме того, на таможенную декларацию предъявляется копия договора комиссии.

Если отправителем товаров является экспортер, то на него возлагается обязанность по таможенному оформлению товаров. Для этого экспортер заблаговременно получает у посредника копию паспорта сделки. Завершив таможенное оформление, экспортер незамедлительно передает копию ГТД посреднику для представления ее в банк.

Бухгалтерский учет внешнеэкономических операций с участием посредника зависит от характера договора между экспортером и посредником. Если между ними заключен *договор поручения*, то посредник заключает контракт от имени и за счет экспортера, но сам в исполнении контракта не принимает участия. Сторонами сделки по контракту являются экспортер и иностранный покупатель. В учете посредника движение товара не отражается. В учете экспортера отражаются только расчеты за услуги посредника, остальные записи аналогичны тем, которые делаются при осуществлении экспортных операций без участия посредника.

Если между экспортером и посредником заключен *договор комиссии*, то контракт с иностранным покупателем заключается от имени посредника, но за счет экспортера. В этом случае сторонами сделки по контракту выступают посредник и иностранный покупатель. В бухгалтерском учете у посредника будут отражаться операции по расчетам с иностранным покупателем (если комиссионер участвует в расчетах) и операции по расчетам с комитентом. Так как право собственности на товар к посреднику не переходит, он не ведет учет экспортного товара и не отражает реализацию. В учете экспортера отражаются операции по отгрузке и поставке экспортного товара, расчеты с комиссионером и продажа валютной выручки (если ее не производит комиссионер). Комиссионер в такой ситуации выступает в роли продавца. При этом, если комиссионер получает комиссионное вознаграждение в иностранной валюте, он обязан продать валютную выручку в установленном порядке. После поступления экспортной выручки комиссионер либо удерживает вознаграждение и другие возмещаемые расходы и остаток перечисляет комитенту, либо сам совершает продажу валютной выручки (в соответствии с условиями договора).

При экспорте товаров через посредника, как правило, составляются договоры комиссии. Таким образом, комиссионер являет-

ся контрактодержателем. В соответствии с заключенным договором комиссионер может:

- удержать свое вознаграждение в иностранной валюте, а оставшуюся часть валютной выручки перевести на транзитный счет комитента;
- удержать свое вознаграждение, уплатить расходы в иностранной валюте, а оставшуюся часть выручки перевести на транзитный счет комитента;
- удержать свое вознаграждение, уплатить расходы в иностранной валюте, произвести продажу части валюты из выручки комитента, а оставшуюся часть выручки перевести на текущий счет комитента.

У комитента выручка от реализации экспортных товаров отражается в момент перехода права собственности на них к иностранному покупателю. Как правило, оплата за товар производится в иностранной валюте. Но записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

При получении оплаты в учете комитента в связи с уменьшением или увеличением курса валюты, установленного ЦБ РФ на дату возникновения дебиторской задолженности (дату перехода права собственности к покупателю) и дату получения денежных средств от покупателя, возникает положительная или отрицательная курсовая разница.

Одновременно в учете комитента отражается пересчет задолженности перед комиссионером за оказанные услуги по договору комиссии. Из-за изменения курса иностранной валюты на дату возникновения кредиторской задолженности перед комиссионером (дату исполнения поручения) и дату погашения данной задолженности (дату получения денежных средств от комиссионера за вычетом суммы комиссионного вознаграждения) по счету учета расчетов с комиссионером одновременно возникает отрицательная или положительная курсовая разница.

Пример 37. ЗАО «Комитент» реализует по внешнеэкономическому контракту через ООО «Комиссионер» продукцию. Фактическая себестоимость продаваемой продукции составила 325 000 руб. По условиям договора продажная цена составляет 17 000 дол. Комиссионное вознаграждение составляет 1180 дол., в том числе НДС — 180 дол.,

и удерживается посредником из суммы выручки, поступившей от иностранного покупателя.

По отчету ООО «Комиссионер»:

- таможенная пошлина — 22 270 руб. (5% контрактной стоимости);
- таможенные сборы в рублях — 445,40 руб. (0,1%);
- таможенные сборы в валюте — 222,70 руб. (0,05%).

Официальный курс доллара США составил:

на дату поступления продукции от ЗАО «Комитент» — 26,00 руб.;

на дату передачи продукции перевозчику, уплаты таможенных сборов и оформления ТД — 26,20 руб.;

на дату поступления оплаты от покупателя и на дату перечисления ЗАО «Комитент» — 26,10 руб.

Суммы уплаченных таможенных платежей возмещаются посреднику.

В примере используются счета:

76-5 «Расчеты с комиссионером»;

76-5 «Расчеты с комитентом».

В бухгалтерском учете ЗАО «Комитент» сформированы следующие записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена отгрузка готовой продукции комиссионеру	45	43	325 000
Отражена продажа продукции по внешнеторговому контракту (17 000 долл. × 26,20 руб.)	76-5	90-1	445 400
Отражено списание себестоимости проданной продукции	90-2	45	325 000
Отражена задолженность перед комиссионером по оплате расходов, понесенных им при таможенном оформлении продукции	44	76-5	22 270
Отражена задолженность перед комиссионером по оплате расходов, понесенных им при таможенном оформлении продукции (таможенные сборы) (445,4 руб. + 222,7 руб.)	44	76-5	668,1
Отражено начисление комиссионного вознаграждения (1000 долл. × 26,20 руб.)	44	76-5	26 200
Отражена сумма НДС по комиссионному вознаграждению (180 долл. × 26,20 руб.)	19	76-5	4716
Отражено перечисление денежных средств в возмещение расходов комиссионера по оплате таможенных платежей и сборов	76-5	51	22 938,1
Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности покупателя на дату ее погашения (17 000 долл. × (26,20 руб. – 26,10 руб.))	91-2	76-5	1700

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено получение экспортной выручки от покупателя через комиссионера ((17 000 долл. — 1180 долл.) × 26,10 руб.)	52	76-5	412 902
Сторно: Отражена сумма НДС по комиссионному вознаграждению (180 долл. × (26,20 руб. – 26,10 руб.))	19	76-5	18
Отражена положительная курсовая разница по комиссионному вознаграждению (1000 долл. × (26,20 руб. – 26,10 руб.))	76-5	91-1	100

В бухгалтерском учете ООО «Комиссионер» сформированы следующие записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено получение товара по договору комиссии (17 000 долл. × 26,00 руб.)	004		442 000
Отгружены комиссионные товары иностранному покупателю (17 000 долл. × 26,20 руб.)	62	76-5	445 400
Отражено списание товара, принятого на комиссию		004	442 000
Отражено перечисление таможенной пошлины	68	51	22 270
Отражено отнесение за счет комитента сумм таможенной пошлины	76-5	68	22 270
Отражено перечисление сбора за таможенное оформление в иностранной валюте (17 000 долл. × 26,20 руб. × 0,05%)	76-5	52	222,7
Отражено перечисление сбора за таможенное оформление в рублях (17 000 долл. × 26,20 руб. × 0,1%)	76-5	51	445,4
Отражено признание дохода в виде комиссионного вознаграждения (1180 долл. × 26,20 руб.)	76-5	90-1	30 916
Отражено начисление НДС с суммы комиссионного вознаграждения (180 долл. × 26,20 руб.)	90-3	68	4716
Отражено получение оплаты за товар (17 000 долл. × 26,10 руб.)	52	62	443 700
Переоценена задолженность покупателя и комиссионера перед комитентом, отрицательная курсовая разница отнесена за счет комитента (17 000 долл. × (26,20 руб. – 26,10 руб.))	76-5	62	1700
Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности комитента по комиссионному вознаграждению на дату удержания суммы вознаграждения из полученной экспортной выручки (1180 долл. × (26,20 руб. – 26,10 руб.))	91-2	76-5	118
Отражено перечисление комитенту экспортной выручки за вычетом комиссионного вознаграждения ((17 000 долл. – 1180 долл.) × 26,10 руб.)	76-5	52	412 902
Отражено получение возмещения расходов комиссионера по оплате таможенных платежей	51	76-5	22 938,1

В отдельный вид экспортных операций следует выделить учет экспортных операций по договору на условиях консигнации.

3.4.2. Учет экспортных операций с участием посредника по агентскому договору (по договору на условиях консигнации)

Консигнация представляет собой соглашение между собственником товара (консигнантом) и торговым посредником (консигнатором) о продаже товара за границу на определенных условиях со склада посредника (консигнационного склада). При этом выпуск товара с консигнационного склада всегда осуществляется с разрешения и под контролем таможенных органов. Основополагающий момент, определяющий специфику учета экспортных операций консигнации, состоит в том, что право собственности на товар остается у продавца до момента продажи товара и переходит от него к покупателю¹.

По сути договор поставки *на условиях консигнации* представляет собой *разновидность договора комиссии*: одна сторона — посредник обязуется по поручению другой стороны — собственника товара за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Отличие заключается в том, что товар отгружается в адрес покупателей не продавцом — собственником товара, а с консигнационного склада посредника, куда он предварительно завезен для реализации. Стороны договора поставки на условиях консигнации — консигнант-комитент (собственник товара), консигнатор-комиссионер, выполняющий поручение консигнанта по заключению сделок с покупателями на продажу им товара от своего имени, но за счет консигнанта.

Договор поставки на условиях консигнации может быть заключен как с российским посредником, так и с иностранной фирмой. Если в качестве посредника выступает иностранная фирма, такой договор называется *договором поставки товара на экспорт на условиях консигнации*. В этом случае товар до его продажи не остается на территории Российской Федерации, а вывозится в страну иностранного посредника.

Так как экспортер отправляет из своей страны непроданный товар и неизвестно, будет ли он продан, необходимо включить в кон-

тракт условия, которые защитили бы экспортера от потери товара. Например, можно в отдельном пункте указать: если товар не будет продан в течение установленного срока (срок нахождения товара на консигнационном складе посредника указывается в контракте), он должен быть либо возвращен экспортеру, либо приобретается консигнатором в собственность. Такое условие предусмотрено и в типовой форме такого вида внешнеторговых контрактов.

В консигнационном контракте предусматривается, каким документом подтверждается факт поступления товара на склад консигнатора, а также условия хранения. Расчеты между консигнатором и консигнантом за реализованные товары осуществляются по мере продаж. При поставках больших партий товара или при регулярных поставках необходимо предусмотреть график платежей за проданные товары (еженедельно, ежедекадно, после каждой продажи и т.д.) в зависимости от объемов поставленных товаров. В этом случае следует прописать в контракте также порядок и сроки представления консигнатором отчетов о движении товаров на консигнационном складе и их остатков. Данные отчетов сверяются с данными бухгалтерского учета. В случае их расхождения выявляются причины и производится соответствующая корректировка. Своевременное представление отчетов дает возможность экспортеру вовремя отражать в учете реализацию товаров.

Консигнатор несет ответственность перед экспортером за сохранность полученного от него товара, поэтому он должен застраховать его в пользу консигнанта. Однако консигнатор не несет ответственности за исполнение обязательств третьими лицами по сделкам с ними, если иное не предусмотрено в договоре между консигнатором и консигнантом. Поэтому экспортер (консигнант) в этом случае несет риск неоплаты покупателем реализованного ему товара. Застраховать себя от таких потерь он может путем включения в договор поставки специальной оговорки — «*делькре-дере*», которая означает поручительство консигнатора за исполнение договоров, заключенных им с третьими лицами. Тогда в случае неоплаты товара покупателем консигнатор обязан сам оплатить этот товар экспортеру. Но *за это он получает дополнительное вознаграждение*.

Комиссионное вознаграждение обычно устанавливается в процентах от суммы выручки. Но в договоре может быть предусмотрен и иной метод определения размера комиссионного вознаграждения консигнатору, например в виде разницы между ценой, назначенной консигнантом, и фактической ценой, по которой будет продан товар.

¹ Данный раздел подготовлен с использованием материалов: Кулинина Г.В., Шалашова Н.Т., Юшкова С.Д. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организации. М.: Бухгалтерский учет, 2006.

В случае заключения договора комиссии, разновидностью которого является договор поставки на условиях консигнации, расходы по доставке товара консигнатору не могут быть предметом данного договора, их несет консигнант.

Предметом договора комиссии является совершение комиссионной сделки, т.е. комиссионер совершает не фактические действия, а юридические — заключает одну или несколько сделок. Оказание каких-либо других возмездных услуг, не связанных с заключением сделки, не входит в обязанности комиссионера. Если он их оказывает, то это будут уже дополнительные услуги и договор между комитентом и комиссионером признается смешанным (содержит элементы договора комиссии и договора возмездного оказания услуг). Расходы по дополнительным услугам оплачиваются в общем порядке, причем комитентом возмещаются комиссионеру только те расходы, которые связаны с выполнением поручения комитента по заключению сделок с покупателями.

Представляется, что расходы по хранению товара на консигнационном складе являются расходами консигнатора, так как они связаны с содержанием собственных или арендованных складских помещений. Они обычно покрываются за счет доходов от комиссионной деятельности. Что касается расходов, связанных с возвратом товара в том случае, если он не будет реализован покупателям, то при отсутствии в этом вины консигнатора их должен нести собственник товара, т.е. консигнант (комитент).

Порядок отражения в бухгалтерском учете российского экспортера операций по исполнению договора поставки на условиях консигнации следующий:

1. Дт 45, субсчет «Товары отгруженные экспортные» Кт 43 или 41 — 1 000 000 руб. (себестоимость) — отгружены товары в адрес иностранной фирмы-комиссионера.

В аналитическом учете учет отгруженных товаров ведется одновременно и в контрактной стоимости. Вместе с товарными документами консигнатору высылается счет-проформа. Это предварительный счет, не являющийся основанием для оплаты. Платежи производятся только после реализации товара с консигнационного склада в сроки, предусмотренные контрактом.

2. Дт 44, субсчет «Расходы на продажу экспортных товаров» Кт 51 — 130 000 руб.;

Дт 44, субсчет «Расходы на продажу экспортных товаров» Кт 52, субсчет «Текущий валютный счет» — 25 000 руб. (25 руб. × 1000 долл.) — оплачены расходы по доставке товара консигнатору в рублях и в иностранной валюте.

3. Дт 76, субсчет «Расчеты с иностранными комиссионерами по поставленным на экспорт товарам» Кт 90, субсчет «Продажи экспортных товаров» — 260 000 руб. (26 руб. × 100 000 долл.) — отражена выручка от продажи товара с консигнационного склада (право собственности в соответствии с условиями договора перешло к покупателям (на момент отгрузки товара в их адрес)).

4. Дт 44, субсчет «Расходы на продажу экспортных товаров» Кт 76, субсчет «Расчеты с иностранными комиссионерами по поставленным на экспорт товарам» — 260 000 руб. — начислено комиссионное вознаграждение консигнатору (10% от суммы выручки).

5. Дт 44, субсчет «Расходы на продажу экспортных товаров» Кт 76, субсчет «Расчеты с иностранными комиссионерами по поставленным на экспорт товарам» — 127 500 руб. (25,5 руб. × 5000 долл.) — отражены затраты комиссионера, произведенные им за счет комитента и признанные комитентом (5000 долл.).

6. Дт 90-2 Кт 45 — 1 000 000 руб. — списана себестоимость реализованных экспортных товаров.

7. Дт 90-2 Кт 44 — 900 000 руб. — отнесены на себестоимость расходы экспортера.

8. Дт 90-9 Кт 99 — 700 000 руб. — определен финансовый результат продаж (2 600 000 — 1 000 000 — 900 000).

9. Дт 52, субсчет «Транзитный валютный счет» Кт 76, субсчет «Расчеты с комиссионерами по поставленным на экспорт товарам» — 2 193 000 руб. (25,8 руб. × 85 000 долл.) — поступили денежные средства, перечисленные консигнатором (комиссионером) за минусом комиссионного вознаграждения и расходов, понесенных им за счет комитента.

10. Дт 91 Кт 76, субсчет «Расчеты с иностранными комиссионерами по поставленным на экспорт товарам» — 2500 руб. ((25,5 руб. — 26 руб.) × 5000 долл.);

Дт 76, субсчет «Расчеты с иностранными комиссионерами по поставленным на экспорт товарам» Кт 91 — 4500 руб. ((25,8 руб. — 25,5 руб.) × 15 000 долл.) — начислены курсовые разницы.

Таким образом, российский экспортер может поставлять товар на экспорт через иностранного посредника, заключая с ним договор комиссии или договор поставки на условиях консигнации, являющийся разновидностью договора комиссии. В первом случае товар отгружается российским экспортером непосредственно в адрес конкретных иностранных покупателей, с которыми иностранный посредник заключил договоры купли-продажи, минуя склад иностранной фирмы-посредника (комиссионера). Во втором

случае российский экспортер отгружает товар на склад иностранной фирмы-посредника (консигнатора), а затем иностранный посредник заключает договоры купли-продажи с конкретными покупателями и отгружает им товар со своего консигнационного склада.

Безусловно, целесообразно заключать договор поставки на условиях консигнации только в случае, когда с точки зрения эффективности продаж большое значение имеет фактор немедленной поставки товара. Например, чтобы не упустить возможность более выгодно продать товар в условиях колебания цен, он должен быть в наличии у посредника. Или, например, поставщикам оборудования крайне важно постоянно иметь в стране его продаж запасные части. Рассмотрим обе формы договора с точки зрения налоговых последствий.

Согласно нормам НК РФ обороты по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации облагаются НДС. Территория Российской Федерации *признается местом реализации товаров в двух случаях*: во-первых, если товар вообще не вывозится с ее территории; во-вторых, если он в начале транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Любой экспортируемый товар отгружается с территории Российской Федерации; следовательно, в начале отгрузки он находится на ее территории. По этому критерию обороты по реализации экспортируемого товара возникают на территории Российской Федерации. Однако согласно НК РФ реализация — это передача права собственности на товар от продавца к покупателю. Следовательно, для того чтобы территория Российской Федерации была признана местом реализации экспортного товара, нужно вывезти его в режиме экспорта по договору купли-продажи (так как только по договору купли-продажи право собственности передается от продавца к покупателю). Этому требованию соответствует заключение с иностранной фирмой-посредником договора комиссии, по которому товар вывозится с территории Российской Федерации в режиме экспорта непосредственно в адрес конкретного покупателя. Возникающий при этом оборот по реализации является объектом налогообложения по ставке 0%, что дает право российскому экспортеру предъявить к вычету «входной» НДС.

По договору поставки на условиях консигнации товар также вывозится в режиме экспорта (пересекает таможенную границу Российской Федерации), но он не передается в собственность консигнатору (по договору комиссии согласно ГК РФ право собствен-

ности не переходит к комиссионеру). Поэтому для российского экспортера отгрузка товара на консигнационный склад иностранного комиссионера не является реализацией. В собственность покупателя по договору купли-продажи товар переходит при его отгрузке с консигнационного склада комиссионера, т.е. при отгрузке с территории иностранного государства. Следовательно, в этом случае объекта налогообложения у российского экспортера не возникает и в соответствии с НК РФ он не имеет права на вычет «входного» НДС.

Таким образом, для российского экспортера, с позиции плательщика НДС, выгоднее заключать с иностранной фирмой-посредником обычный договор комиссии.

Чтобы возник объект налогообложения по услугам между резидентами и нерезидентами, местом их реализации должна быть признана территория Российской Федерации (ст. 148 НК РФ). По характеру эти услуги относятся к тем, о которых идет речь в подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ. Территория Российской Федерации признается местом реализации таких услуг в том случае, если исполнитель услуги осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, что должно подтверждаться либо фактом регистрации на территории Российской Федерации, либо наличием представительства, через которое заключен данный договор, либо наличием в Российской Федерации руководящего или исполнительного органа.

Регистрации на территории Российской Федерации у иностранной фирмы быть не может. Сам факт наличия представительства не означает признания территории Российской Федерации местом деятельности исполнителя данной услуги. Только если договор комиссии заключался с иностранной фирмой в лице ее представительства, возникнет объект налогообложения. В этом случае российский экспортер должен будет в качестве налогового агента удержать НДС из суммы комиссионного вознаграждения и перечислить его в бюджет.

3.5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВНЕШНЕТОРГОВЫХ БАРТЕРНЫХ СДЕЛОК

Внешнеторговые бартерные сделки подлежат специальному регулированию. Порядок их совершения регламентирован следующими документами:

- Указ Президента РФ от 18.08.1996 г. № 1209 «О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок»;

- Методические рекомендации по осуществлению таможенных органами валютного контроля и контроля за исполнением внешнеторговых бартерных сделок при таможенном оформлении товаров (приложение к письму ГТК России от 20.11.2002 г. № 01-28/45682);
- Порядок оформления и учета паспортов бартерных сделок, утвержденный приказом МВЭС России, ГТК России и Минфина России от 3.12.1996 г. № 10-83/3225, 01-23/21497, 01-14/197;
- Положение об осуществлении на территории Российской Федерации контроля и учета внешнеторговых бартерных сделок, предусматривающих выполнение работ, предоставление услуг и результатов интеллектуальной деятельности, выраженных в материально-вещественной форме, утвержденное приказом МВЭС России, ВЭК России и ГТК России от 28.05.1997 г. № 10-83/2007, 07-26/3226, 01-23/10035 и др.

В соответствии с вышеназванными документами характерными признаками внешнеторговых бартерных сделок являются:

- более широкий, в отличие от обычных договоров мены, круг объектов обмена, поскольку обмениваются товары, работы, услуги, результаты интеллектуальной деятельности; *объектом же договора мены являются только товары* (материально-производственные запасы, основные средства и т.п.);
- обязательность оформления сделки в простой письменной форме путем заключения единого двустороннего контракта, в котором должны быть определены номенклатура, количество и качество поставляемых товаров; цена по каждой товарной позиции; сроки поставки; перечень работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности; их стоимость; сроки выполнения (оказания, передачи); перечень оформляемых документов; порядок оплаты коммерческих расходов и таможенных платежей. При бартерных сделках, заключаемых в счет выполнения международных соглашений, допускается оформление договора в виде нескольких документов, в которых должны содержаться сведения, позволяющие отнести договор к конкретному соглашению, а также установить взаимосвязь этих документов в целях определения условий исполнения бартерной сделки;
- каждая сторона внешнеторгового бартерного контракта одновременно выступает в качестве экспортера и импортера.

В связи с этим вывоз и ввоз обмениваемых товаров осуществляются в таможенных режимах экспорта и импорта (выпуска товаров для свободного обращения) соответственно;

- эквивалентная стоимость обмениваемых товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности). Предположение, что стоимость эквивалентна, облегчает исполнение контракта, поскольку ограничивает возможные споры между экспортером и импортером о действительной цене обмениваемых товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности);
- ограничение сроков осуществления встречных поставок. Встречная поставка импортных товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача прав на результаты интеллектуальной деятельности) должна быть осуществлена в срок, установленный для исполнения текущих валютных операций, а именно в течение 90 дней с даты выпуска экспортных товаров таможенными органами Российской Федерации либо с момента выполнения работ, оказания услуг, предоставления прав на результаты интеллектуальной деятельности¹. Если иностранный партнер первым исполнит свои обязательства по контракту, то превышение российской стороной законодательно установленного срока встречной поставки не является нарушением порядка ведения валютных операций;
- для осуществления внешнеторговой бартерной сделки необходимо оформить *паспорт бартерной сделки*. В отличие от паспортов экспортных и импортных сделок, открываемых в уполномоченном банке, паспорта бартерных сделок оформляются в уполномоченном органе Минэкономразвития России.

Учет поставок товаров. Поставка товаров иностранному партнеру осуществляется в соответствии с условиями внешнеторгового бартерного контракта. При этом под таможенный режим экспорта могут помещаться любые товары (кроме товаров, запрещенных к

¹ В случае превышения этого срока или исполнения иностранным партнером встречного обязательства способом, не предусматривающим ввоз обмениваемых товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) на таможенную территорию Российской Федерации, необходимо получить специальное разрешение в уполномоченном органе Минэкономразвития России.

вывозу из Российской Федерации), как имеющиеся у продавца в момент заключения сделки, так и те, которые будут им созданы (приобретены) в будущем.

По общему правилу экспортная выручка принимается к бухгалтерскому учету (счет 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка») на дату перехода права собственности на товары к иностранному покупателю в сумме, равной величине поступления денежных средств (иного имущества) и/или величине дебиторской задолженности.

Отличительная особенность товарообменных сделок состоит в том, что право собственности на вывозимые товары переходит к иностранному покупателю только после того, как он выполнит свои встречные обязательства перед российским партнером, если законом или договором не предусмотрено иное (ст. 570 ГК РФ).

Величина поступления и/или дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией (п. 6.3 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 6.05.1999 г. № 32н). Для определения этой стоимости должны быть использованы контрактные цены, которые устанавливаются сторонами сделки с учетом внешнеторговой цены, таможенных пошлин (налогов, сборов), коммерческих расходов.

При установлении контрактных цен следует учитывать, что товарообменные (бартерные) операции включены в перечень сделок, по которым налоговым органам предоставлено право контролировать правильность применения цен (п. 2 ст. 40 НК РФ). Если цена, зафиксированная во внешнеторговом бартерном контракте, отличается более чем на 20% от рыночной цены на идентичные (однородные) товары, то на основании п. 3 ст. 40 НК РФ налоговый орган может вынести мотивированное решение о доначислении налогов и пеней, исходя из рыночных цен на соответствующие товары.

Российский экспортер, первым исполнив обязательства по бартерному контракту, обязан обеспечить учет отгруженных товаров на своем балансе до перехода права собственности на них к иностранному партнеру. Информация об отгруженных товарах (продукции) отражается на счете 45 «Товары отгруженные». Их списание с этого счета происходит одновременно с признанием выручки от продажи — на дату принятия к бухгалтерскому учету приобретенных у иностранного партнера товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности):

Дт 45 «Товары отгруженные» Кт 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — товары (продукция) отгружены иностранному партнеру;

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — отражена выручка от продажи товаров (продукции) в связи с исполнением иностранным партнером встречного обязательства;

Дт 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кт 45 «Товары отгруженные» — списана стоимость (производственная себестоимость) проданных товаров (продукции).

При прямых бартерных поставках изменение местонахождения отгруженных товаров может не отражаться в бухгалтерском учете. Поставляя товары в страны, с которыми отсутствуют межгосударственные соглашения о прямом железнодорожном и/или смешанном сообщении, целесообразно фиксировать их местонахождение на всех этапах пути, предварительно открыв к счету 45 «Товары отгруженные» следующие субсчета:

- «Экспортируемые товары в пути в России»;
- «Экспортируемые товары в портах и на складах в России»;
- «Экспортируемые товары в портах и на складах за границей»;
- «Экспортируемые товары в пути за границей».

Если по условиям контракта российский экспортер исполняет свои обязательства после того, как иностранный партнер произведет отгрузку товаров, то признание экспортной выручки должно происходить в момент передачи поставщиком товаров, которым признается (ст. 223 и 224 ГК РФ):

- вручение товаров покупателю;
- сдача товаров перевозчику;
- сдача товаров в орган почтовой связи;
- передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на товары.

Переход права собственности на переданные товары и признание экспортной выручки найдут следующее отражение в учете:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — отгружены товары и продукция иностранному партнеру;

Дт 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кт 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — списана стоимость (производственная себестоимость) проданных товаров (продукции).

Цена товаров во внешнеторговом бартерном контракте может устанавливаться как в российских рублях, так и в иностранной ва-

люте. Во втором случае для пересчета экспортной выручки в рубли необходимо использовать валютный курс, действовавший в момент перехода права собственности на товары к покупателю.

Если из контракта не вытекает иное, то все расходы по передаче обмениваемых товаров несет российский поставщик (п. 1 ст. 568 ГК РФ). Указанные затраты (за исключением вывозных таможенных пошлин и возмещаемых налогов) в течение месяца собираются на отдельном счете 44 «Расходы на продажу». В конце месяца расходы на продажу полностью или частично списываются на себестоимость экспортированных товаров:

Дт 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кт 44 «Расходы на продажу» — списаны расходы, относящиеся к проданным товарам;

Дт 45 «Товары отгруженные» Кт 44 «Расходы на продажу» — списаны расходы, относящиеся к отгруженным товарам.

При частичном списании расходов на продажу экспортер распределяет между проданными (отгруженными) товарами и их остатками только затраты на упаковку и транспортировку. База такого распределения устанавливается в учетной политике.

Финансовый результат от продажи товаров на внешнем рынке (прибыль, убыток) представляет собой разницу между выручкой (оборот по счету 90, субсчет 1), полной себестоимостью (оборот по счету 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж») и вывозными таможенными пошлинами (оборот по счету 90, субсчет 5 «Экспортные пошлины»). Ежемесячно он присоединяется к балансовой прибыли (счет 99 «Прибыли и убытки»).

Обмен считается состоявшимся после перехода к обеим сторонам права собственности на обмениваемые товары. При этом экспортер обязан произвести зачет дебиторской (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») и кредиторской (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») задолженности.

Бартерный контракт может предусматривать особый порядок перехода права собственности на обмениваемые товары, при этом цена на них может быть установлена в иностранной валюте. Поскольку требования и обязательства по внешнеторговому бартерному контракту отражаются в денежной форме, в таком случае экспортер должен производить пересчет дебиторской и кредиторской задолженности на дату проведения зачета, а также на дату составления бухгалтерской отчетности (п. 4 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»). Возникшие при проведении указанного пересчета курсо-

вые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (прочие доходы/расходы), о чем делаются записи:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — отражена положительная курсовая разница в связи с пересчетом требований и обязательств, выраженных в иностранной валюте;

Дт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена отрицательная курсовая разница в связи с пересчетом требований и обязательств, выраженных в иностранной валюте.

Пример 38. Российская организация «А» заключила с иностранной организацией «Б» внешнеторговый бартерный контракт, по условиям которого она обязуется передать в собственность «Б» партию фанеры клееной в обмен на технологическое оборудование. Стоимость обмениваемых товаров признается эквивалентной и составляет 500 000 евро.

4 ноября 2010 г. компания «А» отгрузила компании «Б» партию фанеры клееной производственной себестоимостью 8 000 000 руб. Стоимость транспортной услуги по доставке экспортного груза составила 1 000 000 руб. При таможенном оформлении (6 ноября 2010 г.) был уплачен таможенный сбор. 12 ноября 2010 г. компания «Б» отгрузила компании «А» 30 ед. технологического оборудования.

Условиями контракта определено, что право собственности на товары переходит к сторонам после того, как они выполняют друг перед другом свои обязательства по поставкам.

Официальный курс евро составил:

на дату таможенного оформления фанеры клееной — 34,56 руб./евро;

на дату отгрузки оборудования фирмой «Б» — 34,48 руб./евро (табл. 3.9).

Таблица 3.9

Учет поставки товаров по прямому внешнеторговому бартерному контракту

Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Отгружена продукция покупателю	8 000 000	45	43
Начислена задолженность перевозчику по транспортной услуге	1 000 000	44	60

Окончание табл. 3.9

Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
С расчетного счета уплачен долг перевозчику	1 000 000	60	51
Уплачен таможенный сбор за таможенное оформление груза:			
в рублях (500 000 евро x 34,56 руб. x 0,1%)	17 280	76	51
в евро (500 000 евро x 0,05% x 34,56 руб.)	8 640	76	52
Таможенный сбор включен в состав расходов на продажу (17 280 руб. + 8 640 руб.)	25 920	44	76
Списаны расходы на продажу, относящиеся к отгруженной продукции (1 000 000 руб. + 25 920 руб.)	1 025 920	45	44
Принято к учету технологическое оборудование (500 000 евро x 34,48 руб.)	17 240 000	07	60
Отражена выручка от продажи продукции в связи с исполнением иностранным партнером встречного обязательства (500 000 евро x 34,48 руб.)	17 240 000	62	90-1
Произведен зачет встречного требования и обязательства	17 240 000	60	62
Списана полная себестоимость проданной продукции (8 000 000 руб. + 1 025 920 руб.)	9 025 920	90-2	45
Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (17 240 000 руб. - 9 025 920 руб.)	8 214 080	90-9	99

Напомним, что обороты по реализации обмениваемых товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, подлежат обложению НДС с применением ставки 0%. Исключением из общего правила являются:

- экспорт товаров в Республику Беларусь;
- экспорт нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа в страны — участницы СНГ.

Право на применение налоговой ставки 0% должно подтверждаться путем представления в налоговый орган в течение 180 дней начиная с даты оформления региональным таможенным органом грузовой таможенной декларации следующих документов (пп. 1 и 9 ст. 165 НК РФ):

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации;

2) документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по бартерным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование;

3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками:

- российского таможенного органа, производившего таможенное оформление товаров;
- российского пограничного таможенного органа, выпустившего экспортируемые товары (кроме вывоза в государства — участники Таможенного союза);

4) копии товаросопроводительных документов (товарно-транспортной накладной, коносамента, международной авиационной грузовой накладной и пр.) с отметкой российского пограничного таможенного органа.

Моментом реализации товаров в случае соблюдения установленного срока (180 дней) является последний день месяца, в котором собран полный пакет приведенных документов.

Начисление НДС по ставке 0% в связи с подтверждением факта экспорта в установленный срок в бухгалтерском учете не отражается.

Если по истечении 180 дней экспортер не представил в налоговый орган необходимые документы, то моментом реализации будет считаться день отгрузки товаров, что требует начисления НДС по обычной ставке (10 или 20%) и подачу уточненной декларации за период отгрузки.

Начисление и уплата в бюджет НДС отражаются следующими записями:

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к начислению» — начислена задолженность бюджету по НДС в связи с непредставлением в установленный срок документов, подтверждающих экспорт;

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к начислению» Кт 51 «Расчетные счета» — с расчетного счета уплачен в бюджет НДС.

В случае невозможности подтвердить обоснованность применения налоговой ставки 0% суммы невозмещенного налога подлежат списанию на прочие расходы:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению».

Экспортер имеет право на возмещение (зачет, возврат) сумм «входного» НДС по материальным ценностям, товарам, работам, услугам, использованным для осуществления экспортных операций, только после вынесения налоговым органом соответствующего решения. Для этого необходимо:

- представить в налоговый орган декларацию по НДС вместе с документами, подтверждающими обоснованность применения ставки 0%;
- выполнить общие условия возмещения налога (произвести расчеты с поставщиками и др.).

Решение о возмещении (отказ от возмещения) НДС принимается налоговым органом не позднее трех месяцев со дня представления необходимых документов. При вынесении положительного решения возмещение налога будет отражаться записью:

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», аналитический счет «НДС к возмещению» Кт 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

В случае отказа в возмещении НДС его сумма подлежит списанию на прочие расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»).

Контрольные вопросы и задания

1. Сформулируйте экономическую сущность таможенного режима «экспорт товаров».
2. С какой целью должен быть организован отдельный учет затрат по экспорту?
3. Охарактеризуйте статьи накладных расходов, связанные с реализацией товара на экспорт.
4. Раскройте правила организации синтетического учета накладных расходов, связанных с реализацией товара на экспорт.
5. Раскройте последовательность учета экспорта товаров.
6. Каким образом организуется аналитический учет товаров, отгруженных на экспорт?
7. Как отражаются в учете продажи экспортной продукции?
8. В каких случаях при вывозе товаров не взимается таможенная пошлина?
9. Перечислите виды ставок таможенных пошлин.
10. В чем состоит суть процедуры таможенного сопровождения?
11. Каким образом должен быть организован учет НДС по экспорту?

12. Какие документы необходимо представить в налоговую инспекцию при реализации готовой продукции или товаров на экспорт для обоснования права на применение налоговой ставки 0%?
13. В каком порядке производится возмещение НДС при экспорте продукции или товаров?
14. Охарактеризуйте основные виды посреднических договоров.
15. Раскройте порядок учета экспортных операций с участием посредника по договору поручения и комиссии.
16. В чем состоят особенности учета экспортных операций с участием посредника по агентскому договору (по договору на условиях консигнации)?
17. Каковы особенности учета внешнеторговых бартерных сделок?
18. Раскройте порядок учета перевозок экспортных товаров.
19. В каком порядке производится заключение договора с перевозчиком?
20. Перечислите сопроводительные документы при экспорте товаров через морской порт.

Часть II

АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Глава 4

ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4.1. АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ — ОДИН ИЗ ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Успешное развитие любой страны немыслимо без ее активного включения в международные экономические связи и мировой рынок. Именно поэтому современный мир характеризуется широким вовлечением разных стран в международные связи на основе активизации внешнеторговой деятельности различных субъектов мирового хозяйства.

Современная российская экономика может эффективно развиваться лишь при ее активном участии на мировом рынке товаров и услуг. Того же требуют проводимые в стране рыночные преобразования. Правила участия на мировом рынке определяются странами при решающей роли Всемирной торговой организации (ВТО). Нормы и правила ВТО создают для российского бизнеса принципиально новую организационно-правовую среду функционирования. Поэтому для обеспечения экономической безопасности страны требуется развернутая целевая подготовка России к членству в ВТО. В первую очередь это касается формирования адекватной системы аналитического обоснования выбора управленческих решений многочисленными отечественными предприятиями, все более активно участвующими во внешнеэкономической деятельности.

В настоящее время остро стоит вопрос о том, какие шаги должны быть предприняты, чтобы российский бизнес был способен реально воспользоваться всеми преимуществами от вступления в

ВТО, а главное — как избежать потерь при встречном открытии отечественного рынка для иностранной конкуренции. На данный момент отсутствует государственная система внешнеэкономической информации для бизнеса, что приводит к нарушениям, ошибкам и неправильному толкованию финансовой отчетности внешними пользователями. Поэтому отечественным предприятиям крайне важно правильно организовать анализ своей внешнеэкономической деятельности, основываясь на специально разработанной для этого методике.

Из различных видов внешнеэкономической деятельности среди наиболее характерных для предприятий России прежде всего следует выделить экспорт и импорт товаров. Методики анализа экспортных и импортных операций и их особенностей — предмет исследования этой части книги.

Для эффективного управления внешнеэкономической деятельностью важное значение приобретает ее экономический анализ, который позволяет: охарактеризовать динамику внешнеэкономической деятельности предприятий и перспективы ее дальнейшего развития; оценить экономическую обоснованность заключения внешнеэкономических контрактов, надежность и платежеспособность потенциальных партнеров; проанализировать качество выполнения договорных обязательств с иностранными партнерами; оценить рациональность использования средств, привлеченных для выполнения внешнеэкономических контрактов; проанализировать финансовые результаты и эффективность внешнеэкономической деятельности; оценить ее воздействие на финансовое положение предприятия.

4.2. СУЩНОСТЬ И ЗАДАЧИ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Внеэкономическая сфера является одной из наиболее динамично развивающихся областей российской экономики. В последние годы многие отечественные предприятия стали участниками внешнеторговых отношений. Возросло число компаний с участием иностранного капитала, происходит вовлечение российской экономики в международное разделение труда. И как показывает практика, с развитием внешнеэкономических отношений России все более актуальным становится вопрос разработки и совершенствования системы анализа деятельности предприятий в этой области.

Экономический анализ дает возможность исследовать внешнеэкономическую деятельность как по всей совокупности протекающих в ней хозяйственных процессов, так и по отдельным ее элементам. Экономический анализ внешнеэкономической деятельности позволяет изучать три основные группы проблем:

1) состояние и развитие всемирного хозяйства и экономики региона, любой отдельно взятой страны, экономики отдельного административного района любой страны, отрасли и подотрасли народного хозяйства с целью оценки конъюнктуры рынка и выбора внешнеэкономических решений;

2) хозяйственную деятельность предприятия с целью оценки его внешнеэкономического потенциала и способности конкурировать на внешнем рынке;

3) условия внешнеэкономических контрактов, ход их выполнения и фактические результаты реализации.

Информационная база экономического анализа — в основном данные маркетингового анализа, бизнес-планирования, бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета и отчетности.

Методы анализа внешнеэкономической деятельности позволяют осуществлять предварительную подготовку управленческих решений, контроль хода их выполнения, а также итоговую оценку результатов каждого решения и эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия в целом. Оценка проделанной работы необходима также для выработки нового решения (например, для составления и уточнения внешнеэкономического плана на следующий отчетный год, прогнозирования внешнеэкономической деятельности на перспективу).

Основными задачами анализа внешнеэкономической деятельности являются:

1. Предварительный анализ внешнеэкономического потенциала предприятия и обоснованности заключаемых им контрактов.

2. Оценка уровня и качества выполнения предприятием обязательств по контрактам с иностранными партнерами.

3. Характеристика структуры и динамики внешнеэкономической деятельности предприятия (обычно за отчетный и предшествующие годы).

4. Оценка рациональности использования средств, привлеченных для выполнения обязательств по контрактам, предполагает:

- последовательное изучение характера и направлений использования производственных мощностей и оборотных

средств предприятия для осуществления внешнеэкономической деятельности;

- исследование управленческих и коммерческих расходов по экспорту и импорту товаров;
- изучение эффективности внешнеэкономических операций;
- обобщение результатов анализа с помощью показателей эффективности использования ресурсов предприятия.

5. Оценка финансовых результатов внешнеэкономической деятельности предприятия.

6. Характеристика воздействия внешнеэкономической деятельности на финансовое положение, платежеспособность и рентабельность предприятия.

7. Оценка перспектив дальнейшего развития внешнеэкономической деятельности.

4.3. ВИДЫ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В зависимости от времени проведения аналитической работы относительно времени исполнения плана и обязательств по торговым соглашениям различают предварительный, текущий (оперативный) и последующий анализ внешнеэкономической деятельности.

Предварительный анализ применяется в ходе подготовки и разработки решения (например, внешнеторгового плана или конкретной сделки). Цель предварительного анализа — подготовить данные для выявления и изучения различных вариантов внешнеторговых сделок, базисных условий контрактов, перспектив развития внешнеэкономических связей, составления планов внешнеэкономической деятельности, расчета экономической эффективности планируемых операций. Предварительный анализ тесно переплетается с маркетинговыми исследованиями; бизнес-планированием; разработкой производственных и инвестиционных программ, смет, нормативов, лимитов; составлением различных экономических и внешнеторговых прогнозов. Неотъемлемым элементом предварительного анализа должна быть оценка платежеспособности, деловой репутации и финансовой надежности потенциальных зарубежных партнеров.

Текущий (оперативный) анализ применяется в ходе выполнения решения (внешнеторгового бизнес-плана и внешнеторговых обязательств по контрактам). Текущий анализ направлен на изучение и контроль происходящих процессов по экспорту, импорту това-

ров, мероприятий и действий в ходе экспортно-импортных операций. Цель такого анализа — подготовить данные для принятия оперативных решений в ходе повседневного управления внешнеэкономическими связями предприятия. В сферу текущего анализа входят: изучение условий реального выполнения сторонами договорных условий, соблюдение графиков поставок, расчетов и платежей, объемов, сроков, способов и маршрутов перевозок грузов и т.д. Результаты данного анализа могут служить для предъявления претензий зарубежным партнерам за невыполнение ими договорных обязательств.

Последующий анализ направлен на подведение итогов выполнения заключенных внешнеэкономических контрактов и внешнеэкономической деятельности предприятия в целом. Цель такого анализа — оценка результатов деятельности предприятия за определенный период. Подобная оценка предполагает выявление факторов, оказавших влияние на результаты внешнеэкономической деятельности, изучение причин потерь и утраченных выгод, вскрытие имеющихся резервов и разработку мероприятий по повышению эффективности хозяйственной деятельности предприятия в сфере внешнеэкономической деятельности.

В зависимости от степени охвата анализом деятельности организаций и круга затрагиваемых вопросов экономический анализ может быть подразделен на комплексный и тематический. *Комплексный анализ* охватывает всю взаимосвязанную совокупность показателей предприятия, полностью отражающих его хозяйственную, производственно-коммерческую и финансовую деятельность, связанную с осуществлением внешнеэкономических связей за определенный период. Результаты такого комплексного анализа деятельности предприятия за отчетный период должны служить основой для бизнес-планирования и заключения новых контрактов.

Тематический анализ внешнеэкономической деятельности направлен на изучение показателей выполнения конкретных контрактов, эффективности реализации различных товарных групп на определенных рынках, оценку развития связей с конкретными странами. Тематический анализ призван ориентировать предприятие на поиск возможностей взаимовыгодного удовлетворения спроса на свою продукцию в различных секторах мирового рынка.

Анализируя работу предприятия, исследователь оперирует различными экономическими показателями. Они взаимосвязаны и составляют единую систему, отражающую всю коммерческую, финансовую деятельность предприятия и его финансовое положение

как единого хозяйственного организма. Показатели могут быть *плановыми и отчетными, за текущий год и за прошлые годы*. Экономические показатели могут выражаться в *стоимостных и натуральных измерителях*, быть представлены в виде *абсолютных, относительных или средних величин*. В зависимости от содержания экономические показатели подразделяются на *количественные и качественные*.

Количественные показатели отражают объемы внешнеэкономических операций, количественные изменения во внешней торговле. К количественным показателям относятся, например, показатели натуральных объемов и стоимости экспорта или импорта товаров по плану и фактически как в целом по предприятию, так и по отдельным торговым соглашениям, странам и зарубежным партнерам, по товарным группам и отдельным товарам.

Качественные показатели характеризуют рациональность использования средств, занятых в экспортно-импортных операциях. Качественные показатели отражают также финансовую деятельность и финансовое положение предприятия. К качественным показателям относятся: скорость оборота средств во внешнеэкономических операциях, рентабельность и другие показатели эффективности этих операций; уровень использования внешнеэкономического потенциала предприятия и т.п.

Экономический анализ призван выявлять неиспользованные резервы улучшения внешнеэкономической деятельности. Такие резервы могут быть обнаружены на всех участках деятельности предприятия. Мобилизация резервов способствует повышению внешнеэкономической активности предприятия, выходу на новые рынки, более точному выполнению обязательств, снижению себестоимости операций, уменьшению непроизводительных расходов, повышению уровня эффективности внешнеэкономических сделок и отдачи используемых ресурсов, улучшению финансового положения предприятия.

Разумеется, каждый из упомянутых выше видов анализа внешнеэкономической деятельности должен быть обеспечен соответствующей *информационной базой*, достоверность которой должна быть подтверждена адекватными *контрольными процедурами*.

4.4. ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УСЛОВИЙ ПРЕДПОЛАГАЕМЫХ К ЗАКЛЮЧЕНИЮ КОНТРАКТОВ

Предварительный анализ внешнеэкономической деятельности проводится в предконтрактный период и *имеет особое значение* в ходе подготовки и проведения внешнеторговой сделки. На этом

этапе руководство предприятия и его внешнеторговые службы должны принять решение о целесообразности выхода на внешний рынок, о формах и условиях осуществления внешнеэкономической деятельности. Принято считать, что фирма, занимающаяся внешнеэкономической деятельностью, получает от этого определенные выгоды, однако для сегодняшних российских предприятий данное положение не всегда очевидно. Имея емкий внутренний рынок и гарантии оплаты производимой и отгруженной продукции, предприятие в состоянии эффективно осуществлять свою деятельность, не прибегая к внешней торговле. В то же время ряд предприятий, ранее ориентированных на государственные заказы, ныне имеют возможность поставлять свою продукцию почти исключительно на экспорт. К вопросам мотивации внешнеторговой деятельности примыкают организационно-технические проблемы, т.е. поиск форм организации внешней торговли на уровне предприятия, использование внутренних и внешних посредников, методические подходы к расчетам внешнеторговых цен и т.д. Для предконтрактного периода подготовки внешнеэкономической деятельности существенное значение имеет подготовка коммерческого предложения и непосредственное проведение переговоров по заключению контракта. После принятия решения о возможности и экономической целесообразности выхода предприятия со своими товарами на внешний рынок неизбежно встает вопрос, *с кем из зарубежных партнеров предпочтительно работать, кому выгоднее предложить товар.*

Прежде чем начинать деловые отношения с иностранными партнерами, следует убедиться в добросовестности их намерений. Такой осторожный подход к оценке будущего партнера по сделке характерен также и для нормальной зарубежной торговой практики. В какой-то мере это позволяет избежать излишнего риска и связанных с ним финансовых потерь.

Поиск деловых партнеров проводится в рамках сложной аналитической работы, которая осуществляется в несколько этапов:

1. Выбор целевых рынков.
2. Выбор целевой группы или сегмента потребителей.
3. Выбор фирм — покупателей и посредников при одновременной оценке конкурентов.
4. Поиск товарных ниш путем анализа товарной структуры рынка.
5. Оценка собственных экспортных возможностей путем анализа внутренней среды.

6. Обобщение результатов анализа и формулировка делового предложения (*оферты*) избранному зарубежному партнеру.

Проект контракта составляет одна из сторон после достижения договоренности о его заключении. Затем происходит взаимное обсуждение его условий. В ходе анализа этих условий следует иметь в виду, что часть условий контракта являются *существенными*, невыполнение которых одной из сторон позволяет другой стороне отказаться от своих обязательств и расторгнуть сделку. Другие условия контракта *считаются несущественными*, и при их нарушении расторгнуть его нельзя, но пострадавшая от нарушения сторона вправе потребовать выполнения обусловленных обязательств и возмещения понесенных убытков.

Определение *базисных условий* внешнеэкономических контрактов, как правило, осуществляется на основе Международных правил толкования торговых терминов «Инкотермс», утверждаемых Международной торговой палатой (действующая редакция «Инкотермс» вступила в силу с 1 января 2000 г.). Международные правила предусматривают 13 типовых условий поставок, определяющих:

- способы и виды перевозки и страхования товаров;
- набор обязательств продавца и покупателя по выполнению определенных действий, в том числе по покрытию расходов, связанных с поставками;
- моменты передачи риска утраты и повреждения поставляемых товаров.

Очевидно, выбор базисных условий поставок должен основываться на их сравнительном анализе в соответствии с интересами сторон. Глубокого аналитического обоснования требуют и *установление цен* на поставляемые товары, определение форм осуществления расчетов и валюты платежа. Именно на стадии предварительного анализа условий заключаемых контрактов закладывается основа эффективности будущей внешнеэкономической деятельности предприятия.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается сущность анализа внешнеэкономической деятельности?
2. Назовите задачи анализа внешнеэкономической деятельности в рыночной экономике.
3. Какие виды анализа внешнеэкономической деятельности вы знаете?
4. Назовите основные виды рисков при выходе предприятия на внешний рынок.
5. Каково значение предварительного анализа внешнеэкономической деятельности?

ГЛАВА 5

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

От полноты обеспечения необходимой информацией и от ее качества во многом зависят эффективность анализа и принимаемые на его основе решения. Понимая важность внешнеэкономической деятельности предприятий для национальной экономики, большинство стран мира принимают меры по созданию развитых информационных инфраструктур в области международной торговли. Такая инфраструктура в России пока находится в стадии формирования, и это создает ряд трудностей в информационном обеспечении анализа внешнеэкономической деятельности, так как *не существует целостной системы обеспечения информацией ее участников*. Зачастую это приводит к бессистемному сбору, обработке и анализу информации, к необходимости использования отрывочных, случайных, а подчас и недостоверных данных.

Необходимо отметить, что в данный момент ощущается *недостаток* хорошо отлаженных и устойчиво функционирующих *систем нормативно-правовой, методической и другой информации*, доступных всем участникам внешнеэкономической деятельности.

Положительным моментом следует признать создание в настоящее время крупными предприятиями собственных информационных систем для сбора и анализа данных, необходимых для внешнеэкономической деятельности. Круг источников таких данных достаточно широк, и их можно сгруппировать по следующим признакам.

1. Источники информации учетного характера:

- бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность;
- статистический учет и статистическая отчетность;
- налоговый учет и налоговая отчетность;
- оперативно-технический учет и оперативная отчетность;
- выборочные учетные данные.

Ведущая роль в информационном обеспечении анализа внешнеэкономической деятельности принадлежит бухгалтерскому учету, где наиболее полно отражаются хозяйственные явления, процессы и их результаты. Бухгалтерский учет дает наиболее точные и достоверные данные, поскольку имеет сплошной, непрерывный

и строго документированный характер. Кроме того, в системе управленческого бухгалтерского учета могут быть получены данные о внешнеэкономической деятельности предприятия в любых разрезах и группировках, которые необходимы для ее анализа.

Особо следует также отметить значение первичного учета и оперативно-технической отчетности, отражающих ход выполнения внешнеэкономических контрактов (отгрузка товаров на экспорт, пересечение ими границы, приемка зарубежным заказчиком, перечисление платежей и т.п.).

Важным источником информации может также служить размещаемая в сети Интернет и публикуемая финансовая отчетность потенциальных зарубежных партнеров, позволяющая определить их платежеспособность и финансовую надежность.

2. Плановые источники информации:

- бизнес-план, инвестиционные проекты, производственные программы, перспективные, текущие и оперативные задания, технологические карты, нормативные материалы, сметы, проектные задания и т.п.

3. Документы правового характера:

Законодательные и нормативные акты, регулирующие внешнеэкономическую деятельность, валютные расчеты и налогообложение, документы таможенного регулирования, устав предприятия и другие учредительные документы, лицензии на право осуществления различных видов деятельности, торговые соглашения и контракты, соглашения о ценах, переписка с партнерами, претензии, решения арбитражных судов, приказы, материалы собраний акционеров, таможенные документы и т.п.

4. Материалы маркетинговых исследований:

- предоставляемые Торгово-промышленной палатой РФ, банками, Всероссийским научно-исследовательским конъюнктурным институтом (ВНИКИ), Национальным автоматизированным банком обмена информацией ВКЦП ТПП РФ, публикуемые в обзорах и фирменных справочниках международных информационно-справочных агентств и рейтинговых бюро, в статистических изданиях, во многих экономических газетах и журналах, в сетях Интернет; материалы международных выставок и ярмарок.

5. Документы контроля:

- материалы ревизий, аудиторских и налоговых проверок, проверок МВД и прокуратуры, материалы пограничного таможенного, лабораторного, врачебно-санитарного, экологического и т.п. контроля.

6. Техническая, технологическая и проектно-конструкторская документация, связанная с выполнением внешнеэкономических контрактов.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие источники информации применяются при анализе внешнеэкономической деятельности?
2. Назовите основные источники информации учетного характера.
3. Какова роль бухгалтерского учета в информационном обеспечении анализа внешнеэкономической деятельности?
4. Какими нормативными документами регулируется анализ внешнеэкономической деятельности?

Глава 6

АНАЛИЗ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

6.1. АНАЛИЗ ВЫПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ЭКСПОРТНЫМ ОПЕРАЦИЯМ

Четкое выполнение договорных обязательств является важнейшим условием сколько-нибудь успешной деятельности на мировом рынке. И дело здесь не только в значительных штрафах и неустойках предприятия, предусматриваемых внешнеторговыми контрактами, но и «в потере лица», перспектив заключения новых контрактов. В то же время экспорт — важнейшая сфера деятельности предприятия, подтверждение конкурентоспособности продукции предприятия.

Поэтому при анализе экспортных операций прежде всего необходимо изучать выполнение обязательств по различным аспектам:

- количеству экспортных товаров или их физическому объему;
- стоимости экспорта;
- срокам поставок партий товара и качеству поставляемых товаров;
- номенклатуре поставок и фирмам-потребителям (странам, куда экспортируются товары).

Методика подобного анализа аналогична методике анализа поставок внутри России. Следует помнить, что в контрактах на экспорт могут быть предусмотрены различные базисные условия поставки, которые определяют обязанности контрагентов по доставке товара и устанавливают моменты перехода права собственности на товар от продавца к покупателю, ответственность сторон в случае риска его порчи или утраты, определяют, какие расходы несет стороны по транспортировке груза от экспортера к импортеру.

Есть *специфика и в количественных показателях внешнеторгового оборота*. Кроме обычных натуральных физических единиц измерения (тонна, килограмм, английский фунт и т.п.) товары могут иметь три веса:

- брутто — вес товара с внутренней и внешней тарой;
- нетто — чистый вес товара с внутренней упаковкой, переходящей с товаром к потребителю;
- нетто-легальный — расчетная величина, полученная вычитанием из веса брутто определенных норм скидок на тару, когда невозможно отделить товар от его тары.

Для экономического анализа внешней торговли чаще всего используется вес нетто. Вес брутто обычно используется при анализе объема перевозок.

Кроме того, следует иметь в виду, что бухгалтерский учет экспортных операций на российских предприятиях ведется в рублях, а в контрактах на экспортные поставки в качестве валюты расчетов чаще используются денежные единицы других государств — доллары, евро и др. В то же время известно, что курсы этих валют относительно рубля испытывают значительные колебания.

Поэтому для анализа выполнения контрактов в стоимостном выражении или для изучения динамики экспорта важно выбрать сопоставимые единицы для исчисления цены — например, использовать валюту платежа (евро, доллар, и т.п.) или данные в рублях приводить по курсу на дату заключения контракта в валюте.

Анализ выполнения обязательств по экспортным операциям, как правило, начинают с оценки выполнения контракта по объему поставки. При этом фактический объем поставки сравнивается с контрактной величиной, и если обнаружится несоответствие, то определяются относительные и абсолютные размеры недопоставки.

Оценка уровня выполнения контракта поставки товаров в натуральном выражении будет характеризоваться следующей формулой (относительный уровень отклонения):

$$\text{Уровень (степень) выполнения контрактных обязательств} = q_1 / q_0,$$

где q_1 — количество единиц фактически поставленных товаров;
 q_0 — количество единиц поставляемых товаров по контракту.

Абсолютный размер отклонения фактической поставки от условий контракта определяется разностью данных показателей ($q_1 - q_0$).

Также следует иметь в виду и то обстоятельство, что поставка товаров учитывается в текущих, изменившихся по сравнению с предусмотренными в контракте ценах. Поэтому формулы показателя относительного уровня и абсолютного размера соответствия стоимостного объема поставки контрактным условиям примут следующий вид:

$$1. \text{ Уровнь выполнения контрактных обязательств} = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_0};$$

2. Отклонение суммы фактических поставок от предусмотренных контрактом $= \sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_0$,

где p_0, p_1 — цена единицы товара по контракту и фактически соответственно.

Для того чтобы определить реальное соответствие объема поставки (*количественного фактора*) условиям контракта, необходимо пересчитать фактическую поставку в цены того периода, когда был заключен контракт. Тогда уровень выполнения контрактных обязательств будет определяться по формуле

$$1) \frac{\sum p_0 q_1}{\sum p_0 q_0}; \quad 2) \sum p_0 q_1 - \sum p_0 q_0.$$

Другой показатель уровня выполнения контрактных обязательств отразит влияние *ценового фактора* на уровень отклонения фактической поставки от контрактных условий:

$$1) \frac{\sum p_1 q_0}{\sum p_0 q_1}; \quad 2) \sum p_1 q_0 - \sum p_0 q_1.$$

Проанализируем выполнение обязательств по экспорту товаров на примере в табл. б.1.

Процент выполнения экспортных поставок в количественном выражении составил $250/300 \times 100 = 83\%$.

Прежде всего следует оценить выполнение обязательств по экспорту в стоимостном выражении и по физическому объему поставок как в целом, так и по отдельным товарам.

В данном случае по итоговым показателям уровень выполнения обязательств в стоимостном выражении составит

$$\sum p_1 q_1 / \sum p_0 q_0 = 148\,000 / 180\,000 = 0,822.$$

Это означает, что обязательства по поставкам выполнены лишь на 82,2%.

Но заказчика больше интересует физический объем поставок. Поэтому важно определить выполнение обязательств в натуральном выражении. Для этого используем в расчете сопоставимые (контрактные) цены:

$$\sum p_0 q_1 / \sum p_0 q_0 = (100 \times 800 + 150 \times 500) / 100 \times 800 + 200 \times 500 = 155\,000 / 180\,000 = 0,861 \text{ или } 86,1\%.$$

Таблица 6.1

Выполнение обязательств по экспорту товаров

Товар	Ед. измерения	Поставка по контрактам на 2010 г.			Фактически поставлено за 2010 г.			Фактически поставлено в пределах плана, число единиц
		Число единиц	Цена тыс. руб. за ед.	стоимость, тыс. руб.	Число единиц	Цена, тыс. руб. за ед.	Стоимость, тыс. руб.	
А	т	100	800	80 000	100	700	70 000	100
Б	т	200	500	100 000	150	520	78 000	150
Итого	Х	300	Х	180 000	250	Х	148 000	250

Как видим, и в физическом исчислении в целом по всем товарам обязательства не выполнены. Но анализ следует детализировать в разрезе отдельных товаров, тогда выявляется возможность не только оценить выполнение поставок в стоимостном или физическом измерении, но и определить влияние двух факторов — изменения физического объема поставок и изменения цен. При этом ясно, что фактор физического объема зависит от экспортера, а изменение цен является независимым от него фактором. Хотя умелое использование мировой конъюнктуры тоже позволяет влиять на цены. Расчет можно осуществить способом цепных подстановок.

Так, по товару А в стоимостном выражении недопоставлено на $70\,000 - 80\,000 = -10\,000$ тыс. руб.

1. Определим вначале влияние физического объема:

$$\sum p_0 q_1 - \sum p_0 q_0 = 800 \times 100 - 800 \times 100 = 0.$$

Вывод: физический объем поставок не оказал никакого влияния на недопоставки.

2. Воздействие изменения цен на товар:

$$\sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_1 = 700 \times 100 - 800 \times 100 = -10\,000 \text{ тыс. руб.}$$

Вывод: невыполнение поставок по товару А связано исключительно со снижением цен, однако обязательства перед импортером выполнены. Такое возможно, если изменения цен в соответствии с колебаниями рыночной конъюнктуры заложены в условиях внешнеэкономических контрактов.

Возьмем товар Б.

По товару Б поставки в рублях невыполнены на $78\,000 - 100\,000 = -22\,000$ тыс. руб.

1. Определим влияние физического объема:

$$\sum p_0 q_1 - \sum p_0 q_0 = 500 \times 150 - 500 \times 200 = 75\,000 - 100\,000 = -25\,000 \text{ тыс. руб.}$$

Вывод: уменьшение физического объема поставок привело к невыполнению поставки товара Б на 22 000 тыс. руб.

2. Воздействие изменения цен на товар:

$$\begin{aligned} \sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_1 &= 520 \times 150 - 500 \times 150 = 78\,000 - 75\,000 = \\ &= +3000 \text{ тыс. руб.} \end{aligned}$$

Вывод: рост цены на товар Б увеличил объем поставки на 3000 тыс. руб.

Итоговое влияние факторов составит $-25\,000 + 3000 = -22\,000$.

Вывод: в данном случае невыполнение поставок целиком связано со снижением их объема, и это является виной экспортера, а изменение цен изменило ситуацию — поставки по стоимости перевыполнены. Возможно, это было связано с более умелым использованием конъюнктуры, выбором более выгодных условий поставки.

Обязательства по контрактам должны быть выполнены и по количеству товаров, и по качеству, и по срокам поставок товаров (не считая других обязательств, также подлежащих безусловному выполнению). По материалам учета внешнеэкономической деятельности в ходе анализа определяется обобщающий коэффициент (показатель) просроченных обязательств:

$$П = \frac{\sum K_{пр}}{\sum K_э} 100\%,$$

где $\sum K_{пр}$ — экспортная стоимость товаров по всем контрактам с просроченным исполнением в течение года; $\sum K_э$ — сумма всех контрактов по экспорту, подлежащих исполнению за этот год.

Показатель просроченных обязательств следует рассчитывать по всему экспорту за год, по странам экспорта и по товарам, его можно сопоставлять в динамике по сравнению с прошлыми годами. Такой показатель отражает соблюдение дисциплины поставок контрагентам и является своего рода показателем качества работы экспортера. Ясно, что чем ближе данный показатель к 100 %, тем хуже предприятие выполняет свои обязательства; чем ниже — тем лучше его работа.

Но в сфере внимания аналитика должно попадать и качество самих товаров, поставляемых на экспорт.

Если предприятие поставило товар, качество которого не соответствует условиям контракта, то иностранный покупатель предъявляет претензии по качеству, которые, как правило, удовлетворяются, что приносит убытки и подрывает позиции предприятия как экспортера. В качестве обобщающего критерия оценки работы предприятия по качеству товаров можно использовать показатель отношения суммы удовлетворенных рекламаций к стоимости поставленных товаров. Кроме того, следует изучать и сами рекламации. Разумеется, при экспортных операциях проблему качества следует ставить более широко — не только как недопущение брака, недоделок, соблюдения заложенных в контракте параметров товара и т.п. Здесь речь должна больше идти об обеспечении такого качества, которое давало бы возможность конкурировать на внешнем рынке с многочисленными зарубежными (а иногда и отечественными, российскими) производителями аналогичных товаров. При этом для обеспечения экономических интересов экспортера конкурентные преимущества своих товаров (высокое качество и низкие по сравнению с другими аналогичными товарами цены) должны реализовываться при таком уровне цен, который поддерживает необходимый уровень рентабельности для экспортера, иначе экспорт перестает быть для него привлекательным, и он переключается на внутренний рынок. Зачастую бывает и так, что предприятие вынуждено идти на явные убытки, реализуя на внешнем рынке продукцию по ценам, не покрывающим даже издержки, для того чтобы удержать за собой какой-то сектор этого рынка.

Во всяком случае, при анализе экспортных операций необходимо *особое внимание* уделять оценке конкурентоспособности экспортируемых товаров.

6.2. АНАЛИЗ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ЭКСПОРТНЫХ ТОВАРОВ

Под конкурентоспособностью товаров и услуг понимается их способность выдержать сравнение или, еще лучше, — продемонстрировать свое явное преимущество перед аналогичными товарами и услугами других производителей и при этом продаваться по ценам не ниже сложившихся в данный момент на рынке. Проблема оценки конкурентоспособности товаров — комплексная проблема, она имеет не только и даже не столько экономический характер, но и во многом является предметом маркетинговых исследований, товароведения, различных инженерно-технических наук.

Уровень конкурентоспособности экспортных товаров и услуг определяется совокупностью различных технико-экономических факторов:

- качества и себестоимости;
- форм и методов торговли;
- цен, условий, сроков поставки и транспортировки;
- качества и стоимости технического обслуживания, ремонтов, обеспечения сменными агрегатами и расходными материалами;
- соответствием требованиям моды и условиям местного рынка;
- видами и формами расчетов и платежей с покупателями;
- престижем производителя и продавца («цена» фирмы);
- престижем товара (товарный знак);
- эффективностью рекламы и др.

Наиболее сложно определять реальную конкурентоспособность товаров производственно-технического назначения — машин, технологического оборудования, военной техники. Длительное время экспорт таких товаров из России определялся разделением труда в рамках СЭВ и многие страны были просто вынуждены покупать конкретные образцы подобной техники. К тому же отечественные предприятия поставляли технику в специально улучшенном, «экспортном исполнении» (было еще «тропическое» и «северное» исполнение кроме обычного). Теперь ситуация изменилась и международный рынок предстоит завоевывать вновь. Ряд экспортных контрактов и сейчас выполняется все еще «по старым советским рельсам» — ведь ранее поставленную технику продолжают эксплуатировать, поэтому ее необходимо снабжать запасными частями и т.п. Основной фактор конкурентоспособности машин и оборудования — качество, которое определяется многими слагаемыми. Набор этих параметров — более сложный и многообразный, чем у товаров других категорий. В понятие качества машин и оборудования входят тактико-технические характеристики, производительность и универсальность, стандартизация и унификация моделей. При этом производительность оборудования не всегда главный фактор. Иногда предпочтение отдается не самому производительному оборудованию, но более дешевому, простому, безопасному и удобному в обращении. Важной характеристикой качества машин и оборудования является их техническая новизна и патентная чистота.

Анализ конкурентоспособности товаров, экспортируемых внешнеторговой фирмой, должен сопровождаться выработкой с ее стороны соответствующих рекомендаций поставщикам, направленных на повышение уровня конкурентоспособности этих товаров.

Таким образом, при анализе внешнеэкономической деятельности предприятия необходимо глубоко оценивать конкурентоспособность товаров, предлагаемых на экспорт, и разрабатывать комплексные мероприятия, направленные на повышение их конкурентоспособности. Понятно, что корни конкурентоспособности в первую очередь кроются в эффективности производства на предприятии-изготовителе. Но в случае экспорта необходимо обращать внимание и на такие специфические факторы, как колебания курсов валют, темпы инфляции в различных странах и иностранная конкуренция.

Так, если российскому предприятию выгодно экспортировать свою продукцию при сложившемся уровне мировых цен, то, как ни парадоксально, снижение стоимости рубля относительно, например, доллара позволит ему либо повысить прибыльность своих экспортных операций, либо понизить продажную цену своих товаров на внешнем рынке и *тем самым* повысить их конкурентоспособность.

Рассмотрим ситуацию на простом **примере**.

Российское предприятие может продавать на внешнем рынке конкретный прибор за 1000 долл. Обменный курс доллара равен 30 руб./долл., за каждый проданный прибор предприятие получит $1000 \times 30 = 30\,000$ руб. Именно рубли нужны экспортеру, чтобы оплатить в России ресурсы, выдать заработную плату, внести налоговые платежи.

Предположим, что полная себестоимость изготовления и продажи каждого прибора составляет 18 000 руб., тогда предприятие получит $30\,000 - 18\,000 = 12\,000$ руб. прибыли на каждый прибор, проданный на внешнем рынке.

Если обменный курс доллара возрастет до 35 руб./долл., а предприятие сохранит цену прибора, то рублевые поступления от продажи одного прибора возрастут до $1000 \times 35 = 35\,000$ руб. Прибыль, полученная за каждый прибор, поставленный на экспорт, возрастет от 12 000 до 17 000 руб. ($35\,000$ руб. – $18\,000$ руб.), то есть на 42%, так как рублевые затраты будут составлять все те же 18 000 руб.

Предприятие может даже понизить продажную цену своих приборов до 900 долл., и при этом будет иметь выручку в $900 \times 35 =$

$= 31\,500$ руб. и прибыль в $(31\,500 - 18\,000 \text{ руб.}) = 13\,500$ руб., т.е. на 12,5% ($13,5/12 - 1$) выше базисной. При этом будут созданы конкурентные преимущества, и объемы продаж приборов на мировом рынке возрастут.

Падение курса рубля помогает российским предпринимателям конкурировать с иностранными соперниками и на внутреннем рынке.

Предположим, что западная фирма выпускает аналогичные приборы, причем затраты на производство каждого составляют у них 1000 долл., т.е. в России они не могут продавать такие приборы дешевле, чем за 30 000 руб. (при обменном курсе 30 руб./долл.), чтобы не нести убытков. Однако если курс доллара повысится до 35 руб./долл., то, для того чтобы хотя бы компенсировать свои затраты, фирме придется поднять цену до $1000 \times 35 = 35\,000$ руб. Если при этом другие условия (качество прибора и т.п.) не изменятся, то это снизит конкурентные возможности иностранной фирмы — иными словами, ограничит спрос на импортные приборы и повысит конкурентоспособность российского предприятия как за рубежом, так и дома.

Таким образом, мы видим, что снижение стоимости рубля относительно доллара положительно влияет на конкурентоспособность российских товаров на мировом рынке.

Но при этом следует иметь в виду, что изменения обменных курсов почти всегда связаны с инфляционными процессами, которые приводят к снижению покупательной способности валют. Предположим, курс доллара повысился с 30 до 35 руб./долл., и это при том, что темпы инфляции за тот же период составили в России 30%. Если считать, что цена всех товаров и услуг в России возрастает на 30%, то себестоимость приборов тоже увеличится на 30%; тогда производителю российских приборов потребуется установить на них цену, тоже повышенную на 30%, чтобы получить тот же доход: $30\,000 \text{ руб.} \times (1 + \text{темпы инфляции в России}) = 30\,000 \times 1,3 = 39\,000$ руб. Это потребует, чтобы продажная цена прибора на внешнем рынке в долларах составляла $39\,000 \times 1/35 = 1\,114$ долл. Но если инфляция в стране-импортере за тот же период составила только 5%, то покупатели в этой стране будут готовы платить за этот прибор тоже только на 5% больше, т.е. $1000 \times (1 + 0,05) = 1000 \times 1,05 = 1050$ долл., или при курсе в 35 руб./долл. $= 36\,750$ руб. Тогда российский экспортер потерял бы часть прибыли, так как себестоимость у него составит $18\,000 \text{ руб.} \times (1 + 0,3) = 18\,000 \times 1,3 = 23\,400$ руб., а прибыль упадет до $36\,750 -$

– 23 400 = 13 350 руб. (т.е. на 3,65 тыс. руб. по сравнению с 17 000 руб. без учета инфляции).

Однако если бы инфляция в стране-импортере составила не 5%, а, например, 20%, то продажная цена одного прибора в ней тоже может возрасти на 20% и составит $1000 \times (1 + 0,2) = 1200$ долл., не нанеся никакого ущерба конкурентоспособности российских приборов. Это позволило бы российскому экспортеру получать с каждого прибора прибыль на сумму $1200 \times 35 = 42\,000$ руб. – 23 400 руб. = 18 600 руб., т.е. на 1600 руб. (18 600 – 17 000) больше, чем без учета инфляции.

Таким образом, чтобы определить влияние на конкурентоспособность изменений валютных курсов, необходимо рассматривать совместное действие вновь установившегося обменного курса и темпов инфляции в двух странах — в России и в стране-импортере. Для решения подобного рода задач в практике финансового анализа принято рассчитывать так называемый *реальный обменный курс*, в котором соотносятся реальная (с учетом инфляции) стоимость доллара и реальная стоимость рубля.

$$\text{Реальный курс доллара} = \frac{35}{1 + \text{Темп инфляции в США}}$$

$$\text{Реальный курс доллара} = \frac{35}{1 + \text{Темп инфляции в России}}$$

$$\text{Реальный обменный курс} = \frac{35}{1 + 0,2} : \frac{1}{1 + 0,3} = 37,9 \text{ руб./долл.}$$

Умножим прежнюю цену прибора в рублях (30 000 руб.) на реальный обменный курс в долларах (1/37,9) и получим реальную цену прибора в долларах $30\,000 \times 1/37,9 = 792$ долл.

Понятно, что снижение цены прибора с 1000 до 792 долл. повысит его привлекательность для зарубежных покупателей.

Итак, для анализа конкурентоспособности экспортных товаров нельзя ограничиваться исследованием параметров самих товаров, необходимо изучать и колебания обменных курсов валют, и инфляционные процессы в различных странах, и рыночную конъюнктуру.

6.3. АНАЛИЗ ДИНАМИКИ ЭКСПОРТА ТОВАРОВ И УСЛУГ

Изучив выполнение экспортных контрактов за определенный период и конкурентоспособность экспортируемых товаров, полезно для более полной характеристики работы предприятия на внешнем рынке исследовать динамику экспорта товаров и услуг за несколько лет. Причем чем больше период исследования, тем более глубокие выводы можно сделать по результатам анализа.

Цель такого исследования — установить: 1) какие перемены произошли в товарной структуре экспорта, в развитии новых видов экспорта и его географических направлениях; 2) как изменился объем экспорта в текущих и постоянных (базовых) ценах; 3) как изменились в среднем экспортные цены.

Статистическая отчетность об экспорте товаров и услуг (ф. № 8 — внешнеэкономическая деятельность) содержит сведения об оценке экспорта как в тысячах рублей, так и в тысячах долларов. Для анализа динамики экспорта целесообразно использовать наряду с рублем и более стабильную, твердую валюту, менее подверженную подобным инфляционным воздействиям. Очевидно, что в данном случае нас вполне устроит евро или доллар. При изучении динамики экспорта за ряд лет целесообразно вычислять также темпы прироста экспорта за каждый год и среднегодовой темп прироста экспорта за весь изучаемый период.

Данные об экспорте за изучаемые периоды группируются по странам и по товарам в аналитических таблицах. По каждой строке таблицы (страна, товар или итог) вычисляются индексы стоимости, физического объема и цен. Эти индексы показывают, в какой мере и где изменились стоимость, физический объем экспорта и среднее экспортные цены.

Для получения ответа на вопрос об изменении стоимостной структуры экспорта по товарам составляются таблицы, где по каждой строке (товар) для каждого сравниваемого года показываются сумма экспорта в тысячах рублей и ее удельный вес в процентах к общему итогу.

Однако этот аналитический подход не учитывает изменения конъюнктуры рынка, игру цен, колебания валютных курсов, что особенно характерно для внешнего рынка. Для анализа лучше брать не обобщающие показатели, а более детальные, сгруппированные по странам-импортерам и по группам товаров, поскольку только после их изучения можно будет комментировать обобщающие показатели динамики экспорта.

По товарным группам, включающим и количественно, и качественно соизмеримые товары (например, нефтепродукты), вычисляют индекс количественной структуры:

$$I_c = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_1 \bar{p}_0},$$

где q_1 — количество товаров текущего периода; p_0 — базовые цены этих товаров; \bar{p}_0 — средняя цена товаров базового периода.

Средняя цена вычисляется по формуле

$$\bar{p}_0 = \frac{\sum p_0 q_0}{\sum q_0}.$$

Если индекс количественной структуры окажется больше единицы, то это будет означать, что в пределах товарной группы повысилась доля количества более дорогих товаров за счет снижения доли более дешевых товаров. При обратном изменении структуры индекс окажется меньше единицы. Для иллюстрации составим табл. 6.2.

Динамика экспортных поставок

Таблица 6.2

Товар	Предыдущий год				Отчетный год			
	Количество, шт.	Цена за 1 шт., долл.	Курс, руб./долл.	Сумма, руб.	Количество, шт.	Цена за 1 шт., долл.	Курс, руб./долл.	Сумма, руб.
	q_0	p_0	k_0	$q_0 p_0 k_0$	q_1	p_1	k_1	$q_1 p_1 k_1$
И-107	300	5,25	27,33	43 044,75	800	5,40	28,82	124 502,4
И-106	800	5,25	27,33	114 786	600	4,75	28,82	82 137
Итого	1100	X	X	157 830,75	1400	X	X	206 639,4

Из данных табл. 6.2 видно, что стоимость экспорта в отчетном году по сравнению с предыдущим возросла по товарам данной группы на 48 808,65 руб. (206 639,4 – 157 830,75).

Определим меру влияния факторов количества, цены и структуры на увеличение стоимости экспорта товаров. Вычислим пять индексов:

1) индекс стоимости (J_{pq}):

$$J_{pq} = \frac{\sum q_1 p_1}{\sum q_0 p_0} = \frac{206 639,4}{157 830,75} = 1,31;$$

2) индекс цен (J_p):

$$J_p = \frac{\sum q_1 p_1}{\sum q_1 p_0} = \frac{206 639,4}{800 \times 5,25 \times 27,33 + 600 \times 5,25 \times 27,33} = \frac{206 639,4}{200 875,5} = 1,03.$$

Сумма 206 639,4 руб. показывает стоимость экспортных товаров за отчетный год, а сумма 200 875,5 руб. — результат пересчета количества экспорта за отчетный год, но по ценам предыдущего года. Сравнение этих сумм позволит определить, как сказалось изменение цен на величину стоимости экспорта товаров. Экспортные цены увеличились в среднем на 3% (прирост индекса цен в процентах равен 103 – 100). Следовательно, увеличение стоимости экспорта за счет увеличения цен на 3% составило 206 639,4 – 200 875,5 = +5763,9 руб.;

3) индекс физического объема (J_q):

$$J_q = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0} = \frac{200 875,5}{157 830,75} = 1,27.$$

Отсюда прирост экспорта за счет изменения его объема в неизменных ценах составил 200 875,5 – 157 830,75 = +43 044,75 руб. Последний индекс представляет собой произведение индекса количества на индекс структуры — иными словами, изменение физического объема вызвано совокупным изменением количества и количественной структуры товаров. Влияние каждого из этих факторов следует определить отдельно;

4) индекс количества (J_k):

$$J_k = \frac{\sum q_1}{\sum q_0} = \frac{\sum q_1 \bar{p}_0}{\sum q_0 p_0}.$$

Прежде чем вычислить индекс количества, необходимо определить среднюю цену товаров базисного года:

$$\bar{p}_0 = \frac{\sum p_0 q_0}{\sum q_0} = \frac{157 830,75}{1100} = 143,5 \text{ (руб./шт.)}.$$

Следовательно,

$$J_k = \frac{1400 \times 143,5}{157 830,75} = \frac{200 900}{157 830,75} = 1,27.$$

Таким образом, прирост стоимости товара за счет изменения его количества составил $200\,900 - 157\,830,75 = +43\,069,25$ руб.;

5) индекс структуры (J_c):

$$J_c = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_1 \bar{p}_0} = \frac{200\,875,5}{200\,900} = 0,999.$$

Отсюда уменьшение стоимости экспорта за счет изменения его структуры равно $200\,875,5 - 200\,900 = -24,5$ руб. Сложение количества и структуры даст величину физического объема:

$$-24,5 + 43\,069,25 = +43\,044,75 \text{ руб.}$$

Итак, стоимость экспорта (экспортная выручка) анализируемой группы товаров за год увеличилась на $48\,808,65$ руб., что произошло под влиянием:

- роста экспортных цен, что увеличило стоимость экспорта на $5763,9$ руб.;
- роста общего количества экспортированных товаров, что увеличило стоимость экспорта товаров еще на $43\,069,25$ руб.;
- изменения количественной структуры экспорта уменьшило экспортную выручку на $24,5$ руб.

Итого общее влияние разных факторов составило

$$-24,5 + 43\,069,25 + 5763,9 = +48\,808,65 \text{ руб.}$$

Такой анализ необходимо проводить, изучая динамику экспорта по каждому виду товаров.

В нашем примере наблюдается рост объема экспорта в стоимостном выражении на $48\,808,65$ руб., или на $30,92\%$ ($206\,639,4 : 157\,830,75 \times 100\% - 100\%$) по сравнению с предыдущим годом. При этом видно, что рост экспорта был связан с увеличением поставок контрагенту товара И-107 при уменьшении поставок товара И-106.

При анализе надо выявить, в какой мере рост объема экспорта связан с внутренними факторами, а в какой — с внешними, т.е. с колебаниями мировых цен и валютных курсов. Поэтому определим влияние на объем экспорта по крайней мере трех следующих факторов:

- изменения физических объемов поставок;
- изменения цен на экспортируемые товары;
- изменения обменного курса рубля.

Для нашего примера воспользуемся способом абсолютных разниц. Чтобы не допустить взаимного погашения факторов, анализ будем проводить по каждой группе товаров отдельно.

Объем экспорта в стоимостном выражении по товару И-107 возрос на $81\,457,65$ руб. в отчетном периоде по сравнению с базисным периодом. На это отклонение повлияли следующие факторы:

- изменение физического объема поставок:

$$(800 - 300) \times 5,25 \times 27,33 = +71\,741,25 \text{ руб.};$$

- изменение цен:

$$800 \times (5,40 - 5,25) \times 27,33 = +3279,6 \text{ руб.};$$

- изменение обменного курса рубля:

$$800 \times 5,40 \times (28,82 - 27,33) = +6436,8 \text{ руб.}$$

Общее влияние этих факторов составило

$$71\,741,25 + 3279,6 + 6436,8 = 81\,457,65 \text{ руб.}$$

Объем экспорта товара И-106 в стоимостном выражении уменьшился на $32\,649$ руб. На это отклонение повлияли следующие факторы:

- изменение физического объема поставок:

$$(600 - 800) \times 5,25 \times 27,33 = -28\,696,5 \text{ руб.};$$

- изменение цен:

$$600 \times (4,75 - 5,25) \times 27,33 = -8199 \text{ руб.};$$

- изменение обменного курса рубля:

$$600 \times 4,75 \times (28,82 - 27,33) = +4246,5 \text{ руб.}$$

Общее влияние этих факторов составило

$$(-28\,696,5) + (-8199) + 4246,5 = -32\,649 \text{ руб.}$$

Общее влияние различных факторов по двум товарам составило $48\,808,65$ руб. ($81\,457,65 + (-32\,649)$), в том числе:

- изменение физического объема поставок:

$$71\,741,25 + (-28\,696,5) = +43\,044,75 \text{ руб.};$$

- изменение цен:

$$3279,6 + (-8199) = -4919,4 \text{ руб.};$$

- изменение обменного курса рубля:

$$6436,8 + 4246,5 = +10\,683,3 \text{ руб.}$$

Общее влияние факторов составило

$$43\,044,75 + (-4919,4) + 10\,683,3 = 48\,808,65 \text{ руб.}$$

Важно отметить, что увеличение стоимостного объема поставок в основном произошло за счет увеличения физического объема экспортной продукции. Ценовой фактор оказал отрицательное влияние. В некоторых случаях такую тенденцию можно оценивать как отрицательную, если предприятие увеличило объем экспорта в стоимостном выражении не за счет повышения качества товаров и соответствующего роста цен, а за счет увеличения физического объема поставок, хотя отмечается незначительный рост экспортной цены на товар И-107.

Одновременно предприятие умело воспользовалось изменениями цен и увеличило экспорт именно того товара, который стал дороже, снижая поставки товара, цена на который снизилась.

Следует отметить, что снижение курса рубля свидетельствует о наличии в нашей стране инфляции, что оказывает влияние на реальную покупательную способность денег, полученных от экспорта. Чтобы определить реальную *покупательную способность денег*, необходимо полученную экспортную выручку в рублях умножить на коэффициент покупательной способности рубля ($k = 1/(1 + t)$, где t — темпы инфляции).

Предположим, что темпы инфляции равны 20% в год, тогда реальная выручка от экспорта составит не 206 639,4 руб., а 172 199,49 руб. ($206\,639,4 \times (1/(1 + 0,2))$), т.е. на 34 439,91 руб. меньше.

Анализ показал, как важно анализировать влияние изменений физического объема поставок, игры цен и колебаний валютных курсов на объем экспорта товаров.

6.4. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Принимая решения о реализации товара на внешнем рынке, любое предприятие должно ответить на следующие вопросы:

- стоит ли вообще заниматься экспортом товаров или лучше ограничиться операциями на внутреннем рынке?
- насколько эффективны экспортные операции?
- насколько рационально использовались средства, привлекаемые для осуществления экспортных операций?
- имеются ли возможности повышения эффективности экспорта?

Под «эффективностью внешнеторговых операций» мы будем понимать экономию, которая образуется за счет разных уровней

затрат на производство одинаковых товаров в различных странах, или *возможный денежный доход*, который может быть получен *за счет разных уровней цен на внутреннем и внешнем рынках*. Так, в зависимости от конкретных целей анализа, могут быть применены различные частные показатели эффективности экспорта.

Например, *валютную эффективность экспорта* можно рассматривать как отношение валютной выручки от экспорта к сумме затрат на производство и реализацию экспортируемой продукции, включая транспортировку до границы и другие издержки, — в соответствии с *базисными условиями поставки*. Одновременно ее можно рассмотреть как отношение валютной выручки от экспорта к стоимости экспортируемых товаров по ценам внутреннего рынка России.

Первый показатель характеризует окупаемость затрат по экспорту, а второй — отражает сравнительную эффективность экспорта по отношению к операциям на внутреннем рынке. Уровень таких относительных показателей должен превышать единицу, для того чтобы можно было говорить об эффективности экспорта, и чем выше он будет, тем более эффективным будет экспорт.

В ходе анализа, кроме оценки изменений в уровнях показателей эффективности, необходимо выявить факторы, определяющие эти изменения, и измерить их влияние.

На первый показатель эффективности влияют следующие факторы:

- объем экспорта в натуральном выражении;
- экспортная цена;
- валютный курс;
- уровень затрат.

На второй показатель эффективности влияют следующие факторы:

- экспортная цена;
- валютный курс;
- внутренняя цена.

Проведем вышеописанный анализ с использованием второго показателя.

Такой анализ лучше всего осуществлять по каждому товару в отдельности, чтобы исключить из внешнеторгового оборота товары, имеющие низкую валютную эффективность, реализация которых более выгодна на внутреннем рынке. Сначала произведем анализ по товару И-107.

Для иллюстрации составим табл. 6.3.

Как видно из приведенных в таблице данных, уровень эффективности экспорта приборов И-107 в базисном году составил

Таблица 6.3
Влияние факторов на валютную эффективность экспорта

Товар	Показатель	Условное обозначение	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение
И-107	Количество, шт.	Q	300	800	+500
	Экспортная цена за шт., долл.	P	5,25	5,4	+0,15
	Обменный курс доллара, руб./долл.	K	27,33	28,82	+1,49
	Внутренняя цена за шт., руб.	C	137,85	138	+0,15
	Валютная выручка, руб.	Q × P × K	43 044,75	124 502,4	+81 457,65
	Выручка при условии реализации на внутреннем рынке, руб.	Q × C	41355	110400	+69 045
	Уровень эффективности	P × K/C	1,041	1,128	+0,087

1,041 пункта, а в отчетном году — 1,128 пункта, что свидетельствует о повышении показателя валютной эффективности экспорта на 0,087 пункта или на 8,36% ($1,128/1,041 \times 100\% - 100\%$).

На это отклонение повлияли следующие факторы (будем производить расчет методом цепных подстановок):

- изменение экспортной цены:

$$P_1 \times K_0/C_0 - P_0 \times K_0/C_0 = 5,4 \times 27,33/137,85 - 1,041 = 1,071 - 1,041 = +0,03 \text{ пункта.}$$

За счет увеличения экспортной цены на 0,15 долл. валютная эффективность экспорта увеличилась на 0,03 пункта;

- изменение обменного курса доллара:

$$P_1 \times K_1/C_0 - P_1 \times K_0/C_0 = 5,4 \times 28,82/137,85 - 1,071 = 1,129 - 1,071 = +0,058 \text{ пункта.}$$

Повышение обменного курса доллара привело к увеличению валютной эффективности экспорта на 0,058 пункта;

- изменение внутренней цены:

$$P_1 \times K_1/C_1 - P_1 \times K_1/C_0 = 1,128 - 1,129 = -0,001.$$

Незначительное увеличение внутренней цены за один прибор привело к снижению сравнительной валютной эффективности экспорта на 0,001 пункта.

Общее влияние факторов составило

$$0,03 + 0,058 - 0,001 = +0,087 \text{ пункта.}$$

Анализ свидетельствует о том, что в целом эффективность экспорта растет и предприятие способно закрепить свои позиции на мировом рынке и составить значительную конкуренцию своим соперникам.

Теперь проведем анализ валютной эффективности экспорта прибора И-106.

Для иллюстрации составим табл. 6.4.

Таблица 6.4

Влияние различных факторов на валютную эффективность экспорта

Товар	Показатель	Условное обозначение	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение
И-106	Количество, шт.	Q	800	600	-200
	Экспортная цена за шт., долл.	P	5,25	4,75	-0,5
	Обменный курс доллара, руб./долл.	K	27,33	28,82	+1,49
	Внутренняя цена за шт., руб.	C	137,85	136	-1,85
	Валютная выручка, руб.	Q × P × K	114 786	82 137	-32 649
	Выручка при условии реализации на внутреннем рынке, руб.	Q × C	110 280	81 600	-28 680
	Уровень эффективности	P × K/C	1,04	1,01	-0,03

Как видно из приведенных в табл. 6.4 данных, уровень эффективности экспорта приборов И-106 в предыдущем году составил 1,04 пункта, а в отчетном году — 1,01 пункта, что свидетельствует о снижении показателя валютной эффективности экспорта на 0,03 пункта, или на 2,88% ($1,01/1,04 \times 100\% - 100\%$).

На это отклонение повлияли следующие факторы (расчет будем производить методом цепных подстановок):

- изменение экспортной цены:

$$P_1 \times K_0/C_0 - P_0 \times K_0/C_0 = 0,94 - 1,04 = -0,1 \text{ пункта.}$$

За счет снижения экспортной цены на 0,5 долл. валютная эффективность экспорта снизилась на 0,1 пункта;

- изменение обменного курса доллара:

$$P_1 \times K_1 / C_0 - P_1 \times K_0 / C_0 = 0,99 - 0,94 = +0,05 \text{ пункта.}$$

Повышение обменного курса доллара привело к увеличению валютной эффективности экспорта на 0,05 пункта;

- изменение внутренней цены:

$$P_1 \times K_1 / C_1 - P_1 \times K_1 / C_0 = 1,01 - 0,99 = +0,02 \text{ пункта.}$$

Снижение внутренней цены на 1,85 руб. за один прибор привело к росту показателя валютной эффективности экспорта на 0,02 пункта.

Общее влияние факторов составило

$$(-0,1) + 0,05 + 0,02 = -0,03 \text{ пункта.}$$

Следует отметить, что снижение валютной эффективности экспорта прибора И-106, тем не менее, свидетельствует о том, что реализация этого товара на внутреннем рынке была бы менее выгодной, так как валютная выручка в рублях превышает выручку в ценах внутреннего рынка. В то же время показатели валютной выручки в рублях и возможной выручки от реализации этого товара на внутреннем рынке в отчетном году снизились по сравнению с предыдущим годом на 32 649 руб. и 28 680 руб. соответственно, что является следствием уменьшения объема экспортных поставок.

Общая валютная эффективность экспорта по двум товарам увеличилась на 0,06 пункта в отчетном году по сравнению с предыдущим годом. Это увеличение произошло только за счет роста экспорта товара И-107, цена на который одновременно повысилась.

6.5. АНАЛИЗ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ ПО ЭКСПОРТУ (ИМПОРТУ) ТОВАРОВ

При анализе экспорта целесообразно отдельно рассматривать накладные расходы (НР) по экспортным операциям, т.е. затраты предприятия-экспортера по перевозке, перевалке, хранению и реализации экспортных товаров. Такие расходы увеличивают себестоимость экспортируемых товаров и, соответственно, уменьшают прибыль от продаж.

Снижение накладных расходов — один из важнейших путей повышения эффективности экспорта. И цель данного анализа — оценить уровень накладных расходов и изыскать возможности их сокращения. Если на величину таможенных сборов экспортер повлиять не может, то расходы на перевозку во многом зависят и от

маршрута перевозок, и от транспортных тарифов (фрахта), способа и условий перевозки (автотранспортом вообще без перевалок), ставок за перевалку, надбавок по нестандартным грузам, грузам-тяжеловесам и т.п. Затраты на хранение экспортных товаров определяются местом и способом хранения, временем хранения и ставкой его оплаты.

Расходы по страхованию экспортных грузов во многом определяются базисными условиями поставки и выбором страховой компании, а также выбором условий договора страхования.

Исходя из этого следует не только анализировать динамику накладных расходов, но и выявить конкретные причины их роста или падения, определить пути их рационального расходования.

Экспортный товар начинает свой путь к покупателю на территории России и продолжает его за рубежом, поэтому накладные расходы, производимые в ходе экспортных операций, подразделяются на затраты в российских рублях и в иностранной валюте. В практике анализа принято *раздельно изучать уровни этих двух групп накладных расходов*. Обычно для этого рассчитывают относительные показатели уровней накладных расходов по отношению к объему реализованных экспортных товаров. При этом для анализа накладных расходов в отечественной российской валюте объем экспорта измеряют по себестоимости, а для инвалютных накладных расходов объем экспорта оценивают по контрактным ценам.

Так,

$$\text{Уровень накладных расходов в российской валюте} = \frac{\text{Накладные расходы (руб.)}}{\text{Себестоимость реализованных экспортных товаров (руб.)}}$$

$$\text{Уровень накладных расходов в иностранной валюте} = \frac{\text{Накладные расходы (долл., евро)}}{\text{Экспортная выручка (долл., евро)}}$$

При внешнем сходстве этих формул показатели в них несут различную аналитическую нагрузку. Первая формула показывает, какую долю накладные расходы в рублях составляют от полной себестоимости реализованного товара, вторая — какую часть валютной выручки предприятие вынуждено расходовать на оплату накладных расходов в иностранной валюте. Вычет этих расходов из выручки брутто покажет чистую валютную выручку от реализации экспортных товаров (выручку нетто).

$$\begin{aligned} \text{1. Относительный уровень НР (ОУНР) в рублях} &= \frac{\text{НР по экспорту в рублях} \times 100 \%}{\text{Производственная себестоимость реализованных товаров}} = \\ &= \frac{100\,000 \text{ руб.} \times 100\%}{1\,000\,000} = 10\%. \end{aligned}$$

Данный показатель характеризует долю накладных расходов в рублях в полной себестоимости экспортируемого товара: на каждый рубль производственной себестоимости товаров приходилось 10 коп. накладных расходов в рублях. Полная себестоимость составила 110% суммы накладных расходов.

$$\begin{aligned} \text{2. ОУНР в иностранной валюте} &= \frac{\text{НР по экспорту в инвалюте} \times 100 \%}{\text{Брутто выручка в инвалюте за год}} = \\ &= \frac{50\,000 \times 100\%}{800\,000} = 8\%. \end{aligned}$$

Данный показатель говорит о том, какую часть валютной выручки предприятие вынуждено расходовать на оплату накладных расходов в иностранной валюте. Следовательно, из каждого инвалютного рубля выручки 8 валютных копеек израсходовано на оплату накладных расходов в инвалюте. Вычет этих расходов из выручки определяет чистую валютную выручку от реализации экспортных товаров.

Показатели за отчетный год, сопоставляемые с показателями за предшествующий год, дают первоначальное представление об изменении относительных уровней накладных расходов.

Изменения относительных уровней накладных расходов могут быть вызваны различными причинами — внешними (изменения цен, тарифов, политической ситуации, что влечет новый маршрут доставки, и т.д.) и внутренними (сдвиги в структуре экспорта, изменения накладных расходов на единицу экспортного товара вследствие неэффективных решений и т.д.). Разумеется, кроме относительных показателей уровня накладных расходов следует изучать и их абсолютные размеры. При этом надо иметь в виду, что накладные расходы имеют переменный характер и зависят от объема отгружаемых на экспорт товаров (причем в большей мере от натурального, а не от стоимостного объема). Также они зависят и от размеров соответствующих расходов в расчете на 1 т или на одно экспортируемое изделие (самолет, станок и т.д.). Поэтому анализ

накладных расходов следует проводить не только по экспорту в целом, но и по каждому виду экспортируемого товара и по товарным группам.

Следующий этап — анализ факторов, определяющих изменение каждой статьи абсолютного уровня накладных расходов.

Схема основных факторов изменений по важнейшим статьям расходов:

Статья расходов	Факторы
1. Перевозка товаров	1. Количество (вес) груза 2. Радиус (дальность) перевозок 3. Ставка по перевозке (тариф, фрахт) 4. Способ и условия перевозки
2. Перевалка товаров	1. Количество (вес) груза 2. Ставка по перевалке (за 1 т) 3. Надбавка по нестандартным грузам и грузам-тяжеловесам
3. Хранение товаров	1. Количество (вес) груза 2. Способ хранения 3. Время хранения 4. Ставка за хранение

Изучение накладных расходов следует проводить в разрезе отдельных товаров, затем путем обобщения выявленных факторов можно получить полную картину по всему товарообороту. Кроме того, следует изучить конкретные причины по каждому фактору и выяснить возможности снижения уровня накладных расходов на будущее время (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Пофакторный анализ расходов на хранение товаров

Показатели	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение
Расходы по хранению, тыс. руб.	9009	9120	+111
Вес, тыс. т	117	114	-3
Средний срок хранения, дней	7	5	-2
Ставка за хранение за один тонно-день, руб.	11	16	+5

Из данных табл. 6.5 видно, что расходы на хранение увеличились на 111 тыс. руб. На это увеличение оказали влияние следующие факторы (влияние факторов определим методом абсолютных разниц):

1) влияние изменения количества (веса): $-3 \times 7 \times 11 = -231$ тыс. руб.

Снижение количества хранимых грузов привело к уменьшению затрат по хранению на 231 тыс. руб.;

2) влияние изменения срока хранения: $114 \times (-2) \times 111 = -2508$ тыс. руб.

Уменьшение времени хранения товаров уменьшило расходы по хранению на 2508 тыс. руб.;

3) влияние изменения ставки за хранение: $114 \times 5 \times (+5) = +2850$ тыс. руб.

Повышение ставки за хранение повлекло за собой рост расходов на 2850 тыс. руб.

Итоговое влияние факторов составит: $-231 - 2508 + 2850 = +111$ тыс. руб.

Аналогичным образом определяют влияние факторов и по другим статьям накладных расходов, что позволяет осуществлять выбор наиболее экономичных вариантов управленческих решений. Разумеется, углубленному анализу следует подвергать и полную себестоимость экспортируемых товаров. Методика такого анализа подробно рассматривается в курсе комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности.

6.6. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СРЕДСТВ, ВЛОЖЕННЫХ В ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ

Традиционно в качестве одного из инструментов изучения эффективности экспорта используются показатели оборачиваемости.

1. Средняя длительность (продолжительность) в днях одного оборота средств, вложенных в экспортные операции (Об):

$$Об = \frac{\bar{C} \times Д}{O}, \quad (6.1)$$

где \bar{C} — средние остатки средств, вложенных в экспортные операции (готовая продукция, НЗП, товары отгруженные, дебиторы по экспорту); Д — число дней в периоде; O — выручка от экспортных операций (иногда себестоимость реализованных на экспорт товаров).

Чем более продолжительным будет оборот в днях, тем менее эффективно используются оборотные средства.

2. Коэффициент оборачиваемости ($K_{об}$):

$$K_{об} = \frac{O}{\bar{C}}. \quad (6.2)$$

Этот показатель характеризует число оборотов за период или отдачу по выручке средств, вложенных в экспортные операции. Чем выше коэффициент оборачиваемости, тем эффективнее используются оборотные средства.

3. Коэффициент закрепления оборотных средств (K_3):

$$K_3 = \frac{\bar{C}}{O}. \quad (6.3)$$

Коэффициент закрепления показывает ресурсоемкость экспорта. Чем меньше величина этого показателя, тем выше эффективность использования оборотных средств (активов), вложенных в экспорт (табл. 6.6).

Таблица 6.6

Анализ длительности оборота средств, вложенных в экспортные операции

Показатели	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение (+, -)
1. Среднегодовые остатки оборотных средств, вложенных в экспортные операции, тыс. руб.	100	250	+150
2. Выручка от экспорта, тыс. руб.	500	1000	+500
3. Длительность одного оборота средств, вложенных в экспортные операции, дней (стр. 1 × 360 / стр. 2)	72	90	+18

В примере, приведенном в табл. 6.6, мы наблюдаем замедление оборота средств на 18 дней. Финансовыми последствиями этого является необходимость дополнительного вовлечения средств в экспортные операции в размере $1000 : 360 \times (+18) = 50$ тыс. руб.

Если в базисном году коэффициент оборачиваемости составлял $500 : 100 = 5$, то в отчетном году он снизился до $1000 : 250 = 4$.

Тем самым отдача выручки снизилась на 1 руб. с каждого рубля вложенных в экспорт средств. Если бы оборачиваемость сохранилась на уровне предыдущего года, то при фактических вложениях средств валютная выручка составила бы не 1000 тыс. руб., а $250 \times 5 = 1250$ тыс. руб., т.е. возросла бы на 250 тыс. руб. без всяких дополнительных вложений.

Необходимо отметить, что в базисном году для получения 1 руб. валютной выручки требовалось вложить в экспорт $100 : 500 = 0,2$ руб. средств, а в отчетном году — $250 : 1000 = 0,25$ руб., т.е. на 5 коп. больше. Это также свидетельствует о снижении эффективности использования вложенных в экспорт средств.

Рассмотрим, как влияли на длительность оборота различные факторы:

а) изменение размеров средств, вложенных в экспорт:

$$C_1 \times 360/O_0 - C_0 \times 360/O_0 = 250 \times 360/500 - 72 = 180 - 72 = +108 \text{ дней};$$

б) изменения объема экспортных операций:

$$C_1 \times 360/O_1 - C_1 \times 360/O_0 = 90 - 180 = -90 \text{ дней.}$$

Баланс факторов: $+108 - 90 = +18$ дней.

Предположим, если бы величина вложенных в экспорт средств сохранилась на уровне базисного года (идеология «*Just-in-time*»), то тогда длительность оборота составила бы не 90 дней, а 36 дней ($100 \times 360 : 1000$), т.е. сократилась бы на 64 дня, и отдача на 1 руб. вложенных средств достигла бы $1000 : 100 = 10$ руб., т.е. повысилась бы в 2,5 раза, или на 6 руб. ($10 - 4$). Такой уровень оборачиваемости позволил бы высвободить 150 тыс. руб., обеспечивая при этом получение все того же размера экспортной выручки в 1000 тыс. руб. (100×10).

В ходе анализа следует учитывать сложную структуру оборотных средств, вкладываемых в экспортные операции. Тогда общую продолжительность оборота по экспорту можно детализировать при помощи частных показателей оборачиваемости, рассчитываемых по данным аналитического учета:

- оборачиваемость средств, вложенных в запасы сырья и материалов, закупаемых для изготовления экспортной продукции;
- оборачиваемость средств, вложенных в незавершенное производство, связанное с изготовлением экспортной продукции;
- оборачиваемость средств, вложенных в запасы готовой экспортной продукции и отгруженных экспортных товаров (до момента перехода прав собственности к иностранному покупателю);
- оборачиваемость средств, вложенных в незавершенные расчеты (в дебиторскую задолженность иностранных покупателей до момента ее погашения).

Такие частные показатели можно рассчитывать по тем же формулам, что и общие показатели, но при этом наряду с общим объемом оборота (выручки) по экспорту в расчет следует принимать частные показатели конкретных элементов запасов и дебиторской задолженности. Тогда сумма сроков оборота всех этих элементов будет равна средней продолжительности оборота всех оборотных

средств, вложенных в экспорт. Такой подход позволяет более четко определять конкретные причины ускорения либо замедления оборачиваемости.

Если в дополнение к показателям оборачиваемости запасов и дебиторской задолженности, связанных с экспортными операциями, рассчитывать среднюю продолжительность оборота (срок погашения) кредиторской задолженности перед иностранными партнерами, то появляется возможность определить общую продолжительность финансового цикла по экспортной деятельности:

Продолжительность финансового цикла = Продолжительность оборота экспортных запасов + Продолжительность оборота дебиторской задолженности импортеров – Продолжительность оборота экспортной кредиторской задолженности.

Длительность оборота кредиторской задолженности по счетам с импортерами можно рассчитывать по аналогии с показателями оборачиваемости оборотных средств. При этом вместо средних показателей остатков оборотных средств следует использовать средние остатки кредиторской задолженности перед иностранными покупателями.

Очевидно, что чем короче финансовый цикл экспорта, тем эффективнее он организован. Сокращение этого цикла может быть достигнуто как за счет ускорения оборачиваемости оборотных средств, так и за счет замедления сроков погашения кредиторской задолженности. Разумеется, замедление погашения кредиторских обязательств допустимо лишь в рамках соблюдения договорных условий по экспортным контрактам (путем введения в контракты условий кредитования, отсрочки платежей и т.п.).

По результатам анализа необходимо разрабатывать конкретные меры по ускорению оборачиваемости средств, вкладываемых в экспортные операции. Длительность такого оборота зависит от многих факторов — скорости выполнения производственного заказа на изготовление экспортной продукции, времени хранения такой продукции на складах, маршрута ее перевозок, выбора транспорта (водный, железнодорожный, или автомобильный), продолжительности расчета с иностранными покупателями (время от момента выписки счета покупателю до его оплаты и время с момента оплаты счета до поступления валюты на транзитный счет предприятия). Поэтому и ускорение оборота средств достигается рациональным выбором соответствующих решений. Такие решения, как правило, могут приводить не только к ускорению оборачиваемости и соот-

ветствующему высвобождению средств, но и к снижению накладных расходов по экспорту, которые, как мы знаем, достигают весьма значительных размеров.

6.7. ОЦЕНКА И АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Важным этапом анализа экспортных операций является оценка финансового результата, который представляет собой разницу между выручкой от экспорта и затратами по экспорту. Вне зависимости от того, в какой валюте может быть получена выручка от экспорта, для определения прибыли эта выручка должна быть пересчитана в российские рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации. Только после этого выручка может быть сопоставлена с затратами на экспорт. Прибыль от осуществления экспортной операции (Π_3) может быть определена по формуле

$$\Pi_3 = V_3 - C_3 - \text{НР}_3,$$

где V_3 — выручка от продажи продукции на экспорт; C_3 — себестоимость изготовления экспортной продукции (либо стоимость закупки экспортируемого товара на внутреннем рынке); НР_3 — накладные расходы организации, связанные с проведением данной экспортной операции.

Валютную выручку можно представить следующим образом:

$$V_3 = \sum (q_i \times \Pi_{вi} \times K),$$

где q_i — количество экспортируемых изделий i -го вида; $\Pi_{вi}$ — экспортная цена изделия i -го вида; K — курс иностранной валюты в рублях.

Отсюда прибыль от экспорта

$$\Pi_3 = \sum (q_i \times \Pi_{вi} \times K - C_{3i} - \text{НР}_{3i}).$$

Такой подход позволяет выявить влияние на прибыль от экспорта пяти основных факторов:

- изменения количества экспортируемых товаров;
- изменения экспортных цен;
- колебаний курса рубля к иностранной валюте;
- себестоимости изготовления экспортной продукции (стоимости закупки экспортного товара на внутреннем рынке);
- накладных расходов, связанных с проведением экспортной операции.

Используя *упрощенный подход на основе метода разниц*, размеры влияния указанных факторов могут быть определены следующим образом (знаком «0» обозначается значение соответствующего показателя в базисном периоде, цифрой «1» — в отчетном):

- влияние изменения количества экспортируемых изделий:

$$\Delta \Pi_{3(q)} = \sum (q_{i1} - q_{i0}) \times \Pi_{вi0} \times K_0;$$

- влияние изменения экспортных цен:

$$\Delta \Pi_{3(\Pi)} = \sum q_{i1} \times (\Pi_{вi1} - \Pi_{вi0}) \times K_0;$$

- влияние колебания курса рубля к иностранной валюте:

$$\Delta \Pi_{3(K)} = \sum q_{i1} \times \Pi_{вi1} \times (K_1 - K_0);$$

- влияние изменения себестоимости изготовления либо заготовки экспортируемых товаров:

$$\Delta \Pi_{3(c_3)} = \sum (C_{3i0} - C_{3i1});$$

- влияние изменения накладных расходов, связанных с экспортом:

$$\Delta \Pi_{3(\text{нр}_3)} = \sum (\text{НР}_{3i0} - \text{НР}_{3i1}).$$

Представляет интерес и анализ относительных показателей рентабельности как экспорта в целом, так и отдельных экспортируемых продуктов с детализацией по странам-импортерам. Такие показатели целесообразно рассчитывать как отношение (в %) прибыли от экспорта к общей сумме затрат на экспорт (включающей как себестоимость изготовления или заготовки товаров, так и накладные расходы по экспорту). Анализ подобных показателей позволяет рационализировать структуру экспортируемых товаров и географию их поставок.

Определенный интерес представляет анализ прибыли от продаж на внешнем рынке, который позволяет сопоставить ее с прибылью от реализации единицы аналогичного вида продукции на внутреннем рынке. Различия между экспортными и внутренними ценами, а также между себестоимостью реализации за рубежом и внутри страны обуславливают и различные финансовые результаты от таких продаж.

Если прибыль от экспорта единицы продукции вида i ($\Pi_i^{\text{экс}}$) может быть представлена следующим образом:

$$\Pi_i^{\text{экс}} = \Pi_i^{\text{экс}} - C_i^{\text{экс}},$$

тогда прибыль от реализации единицы той же продукции на внутреннем рынке ($\Pi_i^{\text{вн}}$) будет иметь такой вид:

$$\Pi_i^{\text{вн}} = \Pi_i^{\text{вн}} - C_i^{\text{вн}},$$

где $\Pi_i^{\text{экс}}$, $\Pi_i^{\text{вн}}$ — цена единицы продукции вида i , поставляемой на экспорт и реализуемой на внутреннем рынке соответственно; $C_i^{\text{экс}}$, $C_i^{\text{вн}}$ — полная себестоимость единицы экспортируемой продукции вида i и единицы той же продукции, реализуемой на внутреннем рынке соответственно.

Очевидно, что при неравенстве $\Pi_i^{\text{экс}} > \Pi_i^{\text{вн}}$ экспорт продукции вида i будет более эффективным по сравнению с продажами той же продукции на внутреннем рынке, а неравенство $\Pi_i^{\text{экс}} < \Pi_i^{\text{вн}}$ позволяет сделать противоположные выводы.

Не меньшее значение имеет и изучение относительных показателей прибыльности — рентабельности экспортных ($P_i^{\text{экс}}$) и внутренних ($P_i^{\text{вн}}$) поставок аналогичной продукции.

$$P_i^{\text{экс}} = \frac{\Pi_i^{\text{экс}} - C_i^{\text{экс}}}{C_i^{\text{экс}}};$$

$$P_i^{\text{вн}} = \frac{\Pi_i^{\text{вн}} - C_i^{\text{вн}}}{C_i^{\text{вн}}}.$$

Разумеется, экспорт будет предпочтительным решением, если $P_i^{\text{экс}} > P_i^{\text{вн}}$.

Сравнительный анализ показателей рентабельности по различным видам продукции позволяет не только делать вывод о предпочтительности экспорта или внутренних поставок, но и оптимизировать структуру поставляемых на экспорт товаров.

Контрольные вопросы и задания

1. Как оцениваются уровни и качество выполнения обязательств по контрактам с иностранными партнерами?
2. Какие причины вызывают невыполнение обязательств по экспорту товаров?
3. Какие факторы оказывают влияние на выполнение обязательств с иностранными партнерами по стоимости, физическому объему, количеству экспортируемых товаров, срокам поставок и качеству?
4. Дайте экономическую характеристику коэффициента просроченных обязательств.

5. Какие факторы влияют на уровень конкурентоспособности экспортных товаров?
6. Как определяется реальный обменный курс, реальный курс рубля, реальный курс доллара?
7. В чем заключается цель анализа динамики экспорта товаров, услуг?
8. Какие индексы характеризуют тенденцию развития экспорта группы товаров по стоимости и структуре?
9. Какие факторы влияют на объем экспорта товаров?
10. Как темпы инфляции влияют на объем экспорта?
11. Какие показатели характеризуют эффективность экспорта? Дайте их экономическую характеристику.
12. Какие факторы влияют на показатели эффективности экспорта?
13. В чем состоит цель анализа накладных расходов, связанных с внешнеэкономической деятельностью?
14. Какие показатели характеризуют уровень накладных расходов?
15. Какую аналитическую нагрузку несут показатели, характеризующие уровень накладных расходов?
16. Назовите основные факторы, влияющие на важнейшие статьи расходов.
17. Назовите показатели, характеризующие оборачиваемость средств, вложенных в экспортные операции.
18. Какие факторы влияют на оборачиваемость средств, вложенных в экспортные операции?
19. Как определяется прибыль от экспортных операций?
20. Какие факторы влияют на финансовые результаты экспортных операций?
21. Дайте экономическую характеристику показателей рентабельности экспортных и внутренних поставок аналогичной продукции.
22. Назовите основные пути снижения неоправданных потерь при экспортных операциях.

ГЛАВА 7

АНАЛИЗ ОПЕРАЦИЙ ПО ИМПОРТУ

7.1. АНАЛИЗ УСЛОВИЙ ИМПОРТНЫХ СДЕЛОК

Предприятие, работающее на внешнем рынке, может заниматься не только экспортом товаров (работ, услуг), но также и импортными операциями. *Импортные операции* представляют собой коммерческую деятельность, связанную с покупкой и ввозом иностранных товаров в страну покупателя для последующего их использования или реализации на внутреннем рынке. Их основными признаками являются контракт с иностранным контрагентом и пересечение товаром границы страны-импортера. Ввозимый товар может быть как готовой продукцией, предназначенной для реализации или непосредственного потребления, так и сырьем для переработки. Необходимым условием импортной операции является *платежеспособность импортера*.

При анализе операций импорта (как и в случае с экспортом) следует вначале изучить возможность выполнения своих обязательств поставщиками импортируемых товаров. При этом выясняют состояние выполнения обязательств по поставкам в натуральном выражении и по сумме в целом, по странам и фирмам-поставщикам, по товарным группам и важнейшим видам товаров. В сферу анализа должно попадать и выполнение обязательств по срокам поставок, качеству и комплектности товаров. Разумеется, здесь следует не только выявлять отклонения, но и изучать конкретные причины невыполнения обязательств по импорту, определять влияние различных факторов.

Таким образом, основными задачами анализа импортных операций являются:

- оценка качества и комплектности ввозимых иностранных товаров;
- анализ условий коммерческого кредита, предоставляемого фирмами-продавцами;
- оценка эффективности импорта;
- анализ оборачиваемости средств, вложенных в импорт, и др.

Следует иметь в виду, что импорт многих товаров, требующих привлечения значительных валютных ресурсов, зачастую осуществляется на основе предоставления фирмами-продавцами ком-

мерческого кредита. Кредиты могут предоставляться в разном объеме и на разные сроки. Величина процента, взимаемого за пользование кредитом, зависит от многих факторов, но определяющими из них являются уровень процентной ставки на денежном рынке страны-экспортера и размер комиссии банку за гарантию кредита. При анализе необходимо изучить целесообразность использования коммерческого кредита как формы финансирования импорта, определить стоимость такого кредита, оценить размеры и динамику ссудной задолженности и средние сроки ее погашения. Стоимость кредита может быть определена по формуле

$$СК = \sum KtP,$$

где K — сумма кредита, t — срок погашения отдельных частей кредита, P — годовой процент за кредит, или

$$СК = \sum K\bar{t}P,$$

где \bar{t} — средний срок погашения кредита.

При этом следует определить и средний срок погашения кредита:

$$\bar{t} = \frac{\sum kt}{\sum K},$$

где k — части кредита.

Пример 1

Товар стоимостью в 100 тыс. руб. закуплен у иностранной фирмы на следующих условиях: 40% стоимости товара подлежит оплате сразу после его поставки и 60% — в кредит на 3 года с взиманием 20% годовых с погашением кредита следующими долями и в следующие сроки (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Условия погашения кредита

Части кредита (k), тыс. руб.	Сроки погашения (t), годы	Объем кредитопользования (kt), тыс. руб.
20,0	Через 1 год	20,0
20,0	Через 2 года	40,0
20,0	Через 3 года	60,0
$\sum k = 60$	$\bar{t} = \frac{\sum kt}{\sum K} = \frac{120}{60} = 2$	$\sum kt = 120$

Средний срок кредита (\bar{T}) в данном случае составляет 2 года (120/60), стоимость кредита

$$СК = \sum K \bar{T} \times P = 60 \times 2,0 \times 0,2 = 24 \text{ тыс. руб.},$$

и соответственно, стоимость импортируемого товара на условиях коммерческого кредита составит $100 + 24 = 124$ тыс. руб. при покупной цене самого товара в 100 тыс. руб. Разумеется, эту сумму следует сопоставить с возможной выручкой от реализации товара на внутреннем рынке и убедиться в обоснованности решения об импортных закупках.

7.2. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ КРАТКОСРОЧНЫХ ИМПОРТНЫХ СДЕЛОК

Финансовый анализ краткосрочных импортных сделок, как правило, опирается на следующие основные положения.

1. *Краткосрочными* считаются текущие сделки продолжительностью *менее одного года*. Поэтому основной единицей измерения времени является календарный месяц или день.

2. Предполагается, что прибыль по сделке в течение краткосрочного периода не капитализируется, а для сравнения денежных потоков во времени рассчитывают средние значения различных экономических показателей, в частности среднюю продолжительность производственно-коммерческого цикла, средние остатки оборотных средств, среднюю величину собственного капитала предприятия.

3. Объектом анализа обычно выступает текущая деятельность предприятия в целом или какого-либо его подразделения или направления деятельности.

4. Основными источниками информации для оперативного финансового анализа служат данные бухгалтерского учета и маркетинговой службы предприятия, а для перспективного и последующего анализа кроме указанных источников широко используют периодическую бухгалтерскую и налоговую отчетность предприятия.

5. *Основной метод анализа эффективности краткосрочного проекта* — расчет абсолютных показателей (товарооборота и валового дохода) и относительных финансовых коэффициентов рентабельности (в части анализа прибыльности импорта). В последние годы все чаще для анализа эффективности текущей, т.е. краткосрочной, деятельности предприятия используют метод определения точки

безубыточности, или «мертвой точки» текущих продаж. Практикуется также определение цены оборотного капитала предприятия для дальнейшего сопоставления с валовой прибылью от производственной или торговой деятельности.

Использование указанных методов финансового анализа позволяет быстро и относительно несложно определять уровень эффективности деятельности предприятия в краткосрочной перспективе и управлять текущими денежными потоками; принимать оперативные управленческие и финансовые решения с целью максимизации прибыли за текущий отчетный период — месяц, квартал, год. Однако эти методы имеют ряд недостатков.

Во-первых, при определении рентабельности текущей деятельности или какого-либо краткосрочного проекта, а тем более долгосрочного, не учитывается так называемая *альтернативная стоимость денег*, под которой понимается доходность каких-либо других проектов, соответствующих рассматриваемому по уровню рисков.

Во-вторых, рентабельность по данным бухгалтерского учета сравнивают с данными за предшествующие периоды и среднеотраслевыми показателями, упуская из поля зрения денежные потоки предприятия.

В России, где высок уровень косвенного налогообложения, одной из наиболее экономически привлекательных операций в сфере материального производства стал экспорт сырья и импорт готовых потребительских товаров. Однако высокие темпы инфляции грозят значительными убытками и даже банкротством не только недавно вышедшим на рынок, но и давно функционирующим предприятиям — импортерам готовой продукции. Опасность инфляции для импортеров состоит прежде всего в относительном обесценении краткосрочного оборотного капитала, что вызвано необходимостью его рублевого инкассирования при продаже импортного товара на внутреннем рынке. Поэтому оперативный и перспективный анализ краткосрочных импортных сделок с целью определения их потенциальной эффективности становится особенно актуальным.

Предлагаемая методика позволяет частично устранить отмеченные выше недостатки анализа эффективности краткосрочных импортных сделок, однако здесь возникает проблема выбора информационной базы, так как начало и конец исполнения контракта могут не совпадать ни с календарным, ни с налоговым периодом. Поэтому данные периодической бухгалтерской отчетности не мо-

гут служить непосредственным источником информации для такого анализа.

Для расчета показателей оборачиваемости оборотного капитала (в днях), а также для обеспечения сравнимости результатов анализа эффективности заключаемого контракта с другими импортными сделками и альтернативными краткосрочными торговыми операциями лучше использовать данные маркетинговой службы предприятия о спросе и предложении на импортный товар; службы снабжения — о ходе закупок импортного товара, а также различную аналитическую и периодическую информацию, получаемую из средств массовой информации и по каналам электронной связи; отчеты бухгалтерии о движении товара на складе, об уровне дебиторской и кредиторской задолженности. Всю информацию можно условно разделить на информацию о закупках и продажах импортного товара по отдельным контрактам. Для ее получения и изучения предприятие-импортер должно использовать информационное обеспечение внешнеторгового ценообразования. Оно представляет собой совокупность ценовых показателей мирового рынка и источников информации о них, включая оперативные, и услуги специализированных фирм и организаций.

По аналогии с анализом экспортных операций эффективность краткосрочной импортной сделки определяется ее доходностью, т.е. разностью между ценами покупки и продажи как в целом по импортному контракту, так и по отдельным партиям товара в абсолютном и относительном выражениях. Таким образом, в абсолютном выражении предметом анализа будет величина валового дохода от реализации импортного товара, а в относительном — коэффициент рентабельности исполнения сделки. Рентабельность импортного контракта можно рассчитать либо как отношение валового дохода от внешнеторговой деятельности к внешнеторговой себестоимости импортного товара, поступившего по контракту (без НДС), либо как отношение валового дохода к авансированному в исполнение сделки оборотному капиталу. Для анализа эффективности исполнения импортного контракта внешнеторговую себестоимость импортного товара определяют как сумму затрат по этому контракту. Согласно действующей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета внешнеторговая себестоимость импортного товара представляет собой сумму расходов на его приобретение, доставку и таможенное оформление. Тогда, если ВД — валовой доход по импорту, ВС — внешнеторговая себестоимость импортного товара, ОК_{ср} — средняя сумма авансированного обо-

ротного капитала, можно определить два самостоятельных показателя: К_п — коэффициент рентабельности исполнения импортного контракта по отношению к внешнеторговой себестоимости (далее по тексту — коэффициент прибыльности); К_д — коэффициент рентабельности импортного контракта по отношению к средней сумме авансированного оборотного капитала (далее по тексту — коэффициент доходности):

$$K_p = \text{ВД} / \text{ВС} \times 100\%; \quad (7.1)$$

$$K_d = \text{ВД} / \text{ОК}_{\text{ср}} \times 100\%. \quad (7.2)$$

Коэффициенты прибыльности и доходности являются обобщающими относительными показателями эффективности импортной сделки. В табл. 7.2 приведены исходные данные, необходимые для дальнейшего анализа.

Таблица 7.2

Расчет основных показателей для анализа эффективности импортной сделки

№ п/п	Сделка по импорту	Товарооборот (ТО)		Внешнеторговая себестоимость (ВС)		Валовой доход (ВД)	
		руб.	долл., евро	руб.	долл., евро	руб.	долл., евро
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Контракт 1	381 954	13 753	319 930	11 422	62 024	2331
2	Контракт 2	383 451	10 592	313 615	8770	69 836	1822

Согласно формуле (7.1), коэффициент прибыльности по контракту 1 составит при расчете:

в рублях —

$$K_p = 62\,024 : 319\,930 \times 100\% = 19,39\%;$$

в долларах США —

$$K_p = 2331 : 11\,422 \times 100\% = 20,41\%.$$

Коэффициент прибыльности по контракту 2 равен:

в рублях —

$$K_p = 69\,836 : 313\,615 \times 100\% = 22,27\%;$$

в евро —

$$K_p = 1822 : 8770 \times 100\% = 20,78\%.$$

Таким образом, разность в уровнях рентабельности продаж импортного товара в рублевом и долларовом измерениях, составляющая по контракту 1 –1,02% (19,39 – 20,41) и по контракту 2 +1,49% (22,27 – 20,78), в положительном значении представляет собой «экономия» или «запас», который необходим импортеру, чтобы оплатить расходы на конвертацию рублей в доллары США и евро, а также застраховать импортную сделку от такого падения обменного курса, которое вызовет абсолютное обесценение вложенного в нее капитала. Более высокий уровень рентабельности в рублях по отношению к доллару США обусловлен инфляционной составляющей отечественной экономики.

Абсолютное обесценение капитала означает получение в результате сделки валового убытка от реализации импортного товара в иностранной валюте. Однако отсутствие такого убытка не означает, что оборотный капитал в иностранной валюте не обесценился: это обесценение носит относительный характер. Чтобы его определить количественно, нужно провести дальнейший анализ.

В нашем примере коэффициенты прибыльности по контракту 2 выше, чем по контракту 1. Однако результаты расчетов, сделанные на основании данных табл. 7.2, не позволяют дать оценку эффективности рассматриваемых контрактов, поскольку при расчете коэффициента прибыльности предполагалось, что внешнеторговая себестоимость импортного товара авансируется в исполнение контракта одновременно в момент заключения сделки. Тем самым не учитывалась неравномерность нарастания и погашения затрат на протяжении коммерческого цикла импортных сделок, которая влияет на уровень их эффективности.

Для расчета коэффициента рентабельности контракта в целом или крупной партии импортного товара, поступившей по данному контракту, нужно предварительно определить среднюю величину авансированного в исполнение этой сделки оборотного капитала.

Принимая решение о том, какую сумму оборотного капитала следует брать для расчета — максимальную, т.е. внешнеторговую себестоимость импортного товара, или среднюю его величину, надо обращать внимание на общую продолжительность коммерческого цикла контракта и длительность периода наращивания оборотного капитала.

Здесь прослеживается такая закономерность. Чем ниже удельный вес одновременных затрат авансированного оборотного капитала (т.е. чем выше процент аванса иностранному поставщику

по отношению к общей сумме контракта) и чем длиннее период поставки и таможенной очистки импортного груза, а также чем выше ставка таможенной пошлины и уровень переменных расходов по доставке импортного товара на склад предприятия-импортера, тем важнее для расчета относительных коэффициентов рентабельности всего импортного контракта или отдельной партии импортного товара, поступившего по данному контракту, предварительно определять среднюю величину авансированного оборотного капитала. Ее целесообразно рассчитывать по данным так называемого штафельного счета импортного контракта (табл. 7.3).

Таблица 7.3

Штафельный счет исполнения контракта 1 в долларах США

Дата	Содержание операции	Курс, руб./долл.	Закупка, тыс. долл.	Продажа, тыс. долл.	Остаток оборотного капитала	Интервал между операциями, дни	Средняя сумма авансированного капитала, долл.	Средняя сумма авансированного капитала, тыс. руб. (стп. 7 × стп. 8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
10 ноября	Перечислен аванс по контракту	28,08	8475	—	8475	12	101 700	2 855 736
22 ноября	Таможенная очистка груза	28,01	2947	—	11 422	8	91 376	2 559 442
30 ноября	Продажа 1	27,83	—	4958 ₁	6464	6	38 784	1 079 359
6 декабря	Продажа 2	27,74	—	8795	-2331	—		
	Итого	—	11 422	13 753	—	26	231 860	6 494 536

На стадии закупки и доставки импортного товара до склада фирмы-импортера (с 10 ноября по 22 ноября) происходило посте-

пенное нарастание авансированного в импортную сделку оборотного капитала. В результате его совокупная величина, совпадающая с внешнеторговой себестоимостью импортного товара, составила 11 422 долл. После выпуска импортного товара в свободное обращение и его реализации со склада предприятия-импортера авансированный оборотный капитал постепенно погашался из выручки от продаж импортного товара.

Эта выручка направлялась на оплату различных расходов предприятия-импортера, в том числе и на куплю-продажу новых товаров (стл. 7 табл. 7.2). Уже 6 декабря в ходе исполнения контракта 1 авансированный в сделку оборотный капитал был полностью компенсирован, так как выручка от продажи импортного товара по этому контракту впервые превысила величину авансированного оборотного капитала.

Среднюю величину авансированного в контракт 1 оборотного капитала (OK_{cp}) можно рассчитать по формуле

$$OK_{cp} = \frac{\sum_{i=1}^n K_i \times D_i}{П}$$

где K — остаток оборотного капитала в интервале между операциями; D — число дней между операциями; $П$ — продолжительность оборота капитала в днях; i — конкретная операция; n — число операций.

В нашем примере средняя сумма оборотного капитала, авансированного в контракт 1, составила $231\ 860 : 26 = 8918$ долл. и оказалась на 2504 долл. меньше, чем внешнеторговая себестоимость импортного товара ($11\ 422 - 8918$).

Теперь рассчитаем коэффициент доходности K_d по отношению к среднечасовой сумме авансированного оборотного капитала, разделив валовой доход, полученный по данной импортной сделке ВД, на среднюю сумму оборотного капитала OK_{cp} . По контракту 1 при расчете в долларах США он составит

$$K_d = 2331 : 8918 \times 100\% = 26,14\%.$$

Этот коэффициент на 5,73% больше коэффициента прибыльности, рассчитанного по внешнеторговой себестоимости импортного товара: $26,14 - 20,41 = 5,73\%$.

При расчете в рублях средняя величина авансированного оборотного капитала и соответствующий ему коэффициент доходности контракта 1 составят:

$$OK_{cp} = 649\ 4536 : 26 = 249\ 790 \text{ руб.};$$

$$K_d = 62\ 024 : 249\ 790 \times 100\% = 24,83\%.$$

Этот коэффициент на 5,44% больше коэффициента прибыльности, рассчитанного по внешнеторговой себестоимости импортного товара: $24,83 - 19,39 = 5,44\%$.

Результаты расчетов по контрактам 1 и 2 и в целом по обоим контрактам приведены в табл. 7.3, из которой видно, что коэффициенты рентабельности для каждого контракта и в целом имеют общую тенденцию изменения. При расчете в долларах США и евро они приблизительно соответствуют их уровням в рублях, а коэффициенты прибыльности чуть-чуть ниже соответствующих им значений коэффициентов доходности (стл. 6–7 табл. 7.4).

Таблица 7.4

Расчет коэффициентов рентабельности по импортным сделкам

№ п/п	Единица измерения	Валовой доход, ВД	Внешнеторговая себестоимость импортного товара, ВС	Среднее значение авансированного оборотного капитала, OK_{cp}	Коэффициент прибыльности (стл. 3 : стл. 4), % K_n	Коэффициент доходности (стл. 3 : стл. 5), % K_d	Коэффициент нарастания авансированного оборотного капитала (стл. 5 : стл. 4), % K_n
1	2	3	4	5	6	7	8
Контракт 1							
1	Доллар	2331	11 422	8918	20,41	26,14	78,08
2	Рубль	62 024	319 930	249 790	19,39	24,83	78,08
Контракт 2							
3	Евро	1822	8770	6955	20,78	26,20	79,3
4	Рубль	69 836	313 615	248 780	22,27	24,93	79,33

Чтобы установить причины, обратимся к уравнению (7.3):

$$ВД/ВС = ВД/OK_{cp} \times OK_{cp}/ВС, \quad (7.3)$$

В левой части данного уравнения находится коэффициент прибыльности K_n , а в правой — произведение коэффициента доходности K_d и отношения среднего значения авансированного обо-

ротного капитала OK_{cp} к внешнеторговой себестоимости импортного товара BC . Это равенство можно представить в таком виде:

$$K_p = K_d \times K_n, \quad (7.4)$$

где K_n — коэффициент нарастания затрат авансированного оборотного капитала на стадиях закупки и продажи импортного товара. Значение коэффициента будет тем выше, чем быстрее происходит нарастание и медленнее погашение авансированного оборотного капитала хотя бы на одной из стадий сделки — закупки или продажи импортного товара.

Коэффициенты K_n , рассчитанные в евро, выше коэффициентов K_n , рассчитанных в рублях в условиях повышения курса доллара на стадии продаж импортного товара в связи тем, что по действующим правилам учета валютных операций переоценка товарных запасов на складе в связи с изменением официального курса доллара не проводится. Кроме того, в этих условиях рост продажных цен в рублях будет отставать от роста обменного курса доллара. Поэтому погашение затрат авансированного оборотного капитала в рублях и евро в условиях роста курса последнего происходит с разной скоростью: быстрее погашаются затраты в рублях, медленнее — в евро. Это объясняется тем, что в связи с повышением обменного курса евро продажная рублевая цена импортного товара в пересчете на евро снижается. В результате каждая продажа после очередного повышения валютного курса приносит все меньше выручки в пересчете на иностранную валюту. Поэтому оборот капитала в иностранной валюте замедляется, что непосредственно влияет на темпы его обесценения. Этим объясняется более высокий уровень коэффициента нарастания затрат и их погашения (K_n) в евро. Когда повышение курса евро превышает критическую величину, обеспечивающую простую окупаемость валютных затрат на закупку импортного товара, происходит либо повышение продажной цены в рублях и уровень коэффициента K_n в иностранной валюте начинает приближаться к его значению, рассчитанному исходя из рублевых показателей, или же товар вообще исчезает с рынка. Разумеется, при росте обменного курса рубля по отношению к евро будут наблюдаться противоположные последствия, как произошло с долларом США.

Таким образом, коэффициент K_n является как бы функцией валютного курса, и по его уровню можно судить об уровне относительных потерь импортера от колебаний курса доллара США, а также о выгодности вложения капитала в контракты с различны-

ми условиями поставки и на поставку различных видов импортных товаров.

Например, при повышении курса валюты необходимо установить, что важнее для импортера — получить коммерческий кредит от иностранного поставщика и таким образом снизить единовременные затраты денежных средств на оплату сделки или же оплатить контракт авансом.

При высоких темпах инфляции, когда рублевая выручка обесценивается практически ежедневно, необходимо определять потери оборотного капитала от повышения курса валюты за предполагаемый срок реализации импортного товара. Для минимизации таких потерь импортерам следует *заключать договоры на продажу товаров еще до заключения контракта на их поставку*, поскольку с увеличением продолжительности исполнения импортной сделки возрастает риск потерь оборотного капитала при переводе его в инвалютный эквивалент.

Сравнение данных, полученных в ходе анализа, позволит определять уровень единовременных затрат в сделку, максимально благоприятный для ее успеха; минимальную рыночную продажную цену и среднесуточный размер продаж поступившего товара; уровень среднесуточных затрат капитала, соответствующий планируемому показателю доходности сделки. Кроме того, предлагаемый подход позволяет накопить и систематизировать информацию об уровне доходности вложений капитала в импортные сделки с разными товарами, что позволит выявлять наиболее эффективные направления краткосрочных импортных инвестиций. Это необходимо для построения правильной маркетинговой стратегии предприятия-импортера.

7.3. ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИМПОРТА

При анализе импортных операций (как и при анализе экспорта) большое значение имеет оценка эффективности импорта. Конечно, уровень такой эффективности можно оценивать и при помощи показателей рентабельности (вроде тех, что были приведены в предыдущей таблице). Но существуют и другие подходы к сравнительной оценке эффективности импорта.

Эффективность импорта = Затраты, необходимые для производства или приобретения единицы аналогичного товара в России / Затраты на импорт единицы товара.

Например: Эффективность импорта = $65 : 60 = 1,08$.

Если такой показатель опускается ниже единицы, то импорт невыгоден. Чем он выше, тем более эффективным будет импорт товаров. Однако известно, что цены на аналогичные товары отечественного и зарубежного производства могут существенно различаться. Поэтому в таких случаях применяется другой вариант расчета:

Эффективность импорта = Внутренняя цена реализации единицы товара / Импортная цена единицы товара, включая расходы по доставке и оплату процента за кредит.

Подходы к оценке такого показателя в данном случае будут аналогичными (более единицы — выгоден, менее единицы — невыгоден импорт товара). При необходимости можно провести и факторный анализ показателей эффективности импорта при помощи методики, аналогичной той, что мы использовали при анализе экспортных операций.

Также можно провести и анализ оборачиваемости средств, вложенных в импорт. Методика подобного анализа аналогична анализу экспортных операций.

$$\text{Об} = \frac{\bar{C} \times D}{O},$$

где \bar{C} — средние остатки средств, вложенных в импортные операции; D — количество дней в периоде; O — выручка от продаж импортных товаров.

Возможен и другой подход к анализу импортных операций, когда экономическая эффективность импорта рассчитывается по-разному в зависимости от целей его осуществления, — для собственного потребления или для реализации на внутреннем рынке.

1. Экономический эффект импорта для внутреннего потребления (использования) ввозимой продукции может быть рассчитан следующим образом:

$$\text{ЭЭ}_{\text{имп}} = Z_{\text{и}} - \text{ЦП}_{\text{имп}}, \quad (7.5)$$

где $\text{ЭЭ}_{\text{имп}}$ — показатель экономического эффекта от импорта продукции для собственного использования, руб.; $Z_{\text{и}}$ — полные затраты на приобретение (изготовление) и пользование продукцией, альтернативной импортной, руб.: $Z_{\text{и}} = \text{Ц}_{\text{п.в.}} + \text{Э}_{\text{р.в}}$, здесь $\text{Ц}_{\text{п.в.}}$ — цена покупки (затраты на изготовление) продукции по базовому варианту (альтернативной продукции

или аналогичной импортной), включающая все расходы, связанные с ее приобретением (изготовлением), руб.; $\text{Э}_{\text{р.в}}$ — эксплуатационные расходы за весь период службы продукции, альтернативной или аналогичной импортной, которые включают стоимость потребляемого сырья, материалов, стоимость топлива и энергии, стоимость ремонтов, замены запчастей, заработную плату рабочих, занятых обслуживанием, со всеми отчислениями, и другие расходы, руб.; $\text{ЦП}_{\text{имп}}$ — цена потребления импортного товара (продукции), т.е. все затраты за весь период службы импортного товара, продукции, руб.; $\text{ЦП}_{\text{имп}} = \text{Ц}_{\text{п.и}} + \text{Э}_{\text{р.и}}$, здесь $\text{Ц}_{\text{п.и}}$ — цена покупки импортного товара, включающая все расходы (цена контракта, пошлины, сборы, транспорт, страховка, оплата услуг посредников и др.), связанные с приобретением товара на внешнем рынке, руб.; $\text{Э}_{\text{р.и}}$ — эксплуатационные расходы за весь период службы импортного товара, которые включают стоимость потребляемого сырья, материалов, стоимость топлива и энергии, стоимость ремонтов и запасных частей, заработную плату рабочих со всеми отчислениями и другие аналогичные расходы, связанные с эксплуатацией, руб.

Экономический смысл показателя экономического эффекта, рассчитываемого по формуле (7.5), заключается в том, что он показывает, какую прибыль будет иметь импортер, если приобретет импортную продукцию вместо приобретения (изготовления) продукции, альтернативной импортной.

Если $\text{ЦП}_{\text{имп}} > Z_{\text{и}}$, то абсолютное значение этого показателя говорит о той прибыли, которую может иметь потенциальный импортер, если он вместо импортной продукции приобретет (изготовит) продукцию, альтернативную импортной; если же $\text{ЦП}_{\text{имп}} < Z_{\text{и}}$, то абсолютное значение этого показателя говорит о размере убытка, который будет иметь импортер, если он все же приобретет импортную продукцию вместо приобретения (изготовления) продукции, аналогичной импортной.

Показатель экономической эффективности импорта продукции для собственного использования рассчитывается следующим образом:

$$\text{Э}_{\text{имп}} = \frac{Z_{\text{и}}}{\text{ЦП}_{\text{имп}}}. \quad (7.6)$$

Необходимым условием эффективного импорта в этом случае является $\mathcal{E}_{\text{имп}} > 1$. Экономический смысл данного показателя в том, что он показывает, во сколько раз импортная продукция (товар) эффективнее отечественной продукции, альтернативной импортной.

Рассмотрим пример расчета эффективности импорта продукции для собственных нужд.

Предприятию необходимо принять решение о закупке оборудования для нужд производства. Есть два варианта закупки оборудования: внутри страны и за рубежом. Таким образом, производится расчет эффективности путем сравнения показателей приобретения и использования отечественного и импортного оборудования за весь срок службы. Расчеты приведем в табл. 7.5.

Таблица 7.5
Расчет эффективности импорта для собственного использования импортируемого товара

Показатели	Импортное оборудование	Отечественное оборудование
1. Цена оборудования, тыс. руб.	600	200
2. Затраты, связанные с доставкой оборудования, тыс. руб.	120	20
3. Срок службы оборудования, лет	5	5
4. Годовые расходы, связанные с эксплуатацией оборудования, тыс. руб.	200	320
5. Цена приобретения оборудования (стр. 1 + стр. 2), тыс. руб.	720	220
6. Эксплуатационные расходы за весь срок службы, руб.	$200 \times 5 = 1000$	$320 \times 5 = 1600$
7. Цена потребления, тыс. руб. (стр. 5 + стр. 6)	1720	1820
8. Эффект от импорта, руб.	$1820 - 1720 = 100$	
9. Эффективность импорта, руб./руб.	$1820 - 1720 = 1,058$	

Примечание. Учет фактора времени при сложении разновременных затрат (эксплуатационных расходов) для простоты не производится, так как срок осуществления затрат одинаков.

Как показывают расчеты, приведенные в табл. 7.4, эффективность импортного оборудования объясняется более низкими эксплуатационными расходами, несмотря на то что контрактная цена импортного оборудования выше.

2. Экономическая эффективность импорта с целью продажи импортируемого товара на внутреннем рынке может быть рассчитана следующим образом:

$$\mathcal{E}\mathcal{E}_{\text{имп}} = \mathcal{C}_{\text{р.и}} - \mathcal{C}_{\text{п.и}}, \quad (7.7)$$

где $\mathcal{E}\mathcal{E}_{\text{имп}}$ — показатель экономического эффекта импорта, руб.; $\mathcal{C}_{\text{р.и}}$ — цена реализации импортных товаров за вычетом расходов, связанных с реализацией (реклама, маркетинг, транспорт и др.), руб.; $\mathcal{C}_{\text{п.и}}$ — цена покупки (приобретения) импортных товаров, включающая все расходы, связанные с их приобретением (цена контракта, пошлины, транспорт и др.), руб.

Экономический смысл показателя эффекта импорта товаров, рассчитываемого по данной формуле, заключается в том, что он показывает, какую прибыль будет иметь импортер от закупки за рубежом и реализации на внутреннем рынке импортных товаров.

Показатель экономической эффективности импорта и реализации товара на внутреннем рынке рассчитывается по формуле

$$\mathcal{E}_{\text{имп}} = \frac{\mathcal{C}_{\text{р.и}}}{\mathcal{C}_{\text{п.и}}}. \quad (7.8)$$

Экономический смысл показателя эффективности импорта $\mathcal{E}_{\text{имп}}$, рассчитываемого по формуле (7.8), заключается в том, что он показывает, сколько рублей выручки получает импортер на каждый рубль затрат, связанных с импортом. Необходимым условием эффективного импорта является соотношение $\mathcal{E}_{\text{имп}} > 1$.

Рассчитаем эффективность импорта товара в зависимости от изменения курса валюты (табл. 7.6).

Таблица 7.6
Расчет эффективности импорта товара в зависимости от изменения курса валюты

Показатели	Предыдущий год	Отчетный год
1. Количество единиц товара	2000	2000
2. Контрактная цена за единицу, долл./ед.	0,6	0,6
3. Транспортные расходы на единицу, долл./ед.	0,4	0,4
4. Другие расходы, связанные с доставкой, тыс. руб.	40	40
5. Курс валюты, руб./долл.	27	26
6. Цена реализации на внутреннем рынке, руб./ед.	50	50
7. Затраты, тыс. руб. (стр. 1 × (стр. 2 + стр. 3)) × стр. 5 + стр. 4	54 040	52 040
8. Выручка от продажи, тыс. руб. (стр. 1 × стр. 6)	100 000	100 000
9. Эффект импортной операции, тыс. руб. (стр. 8 – стр. 7)	45 960	47 960
10. Эффективность импортной операции, руб./руб. (стр. 8 / стр. 7)	1,85	1,92

Как показывают два варианта расчета, отличающиеся курсом валюты, эффективность импортной операции увеличивается, если курс национальной валюты экспортера снижается.

Анализируя импортные операции, можно использовать весь накопленный инструментарий, которым пользуются при анализе хозяйственной деятельности. Специфика анализа заключается в анализе влияния на объект импорта изменения официального курса рубля по отношению к иностранным валютам и таможенных платежей. Определим, как повлияли на фактическую сумму импортной пошлины изменение импортного тарифа и изменение курса рубля к иностранной валюте.

Например, контрактная (таможенная) стоимость товара равна 1000 долл., на момент заключения контракта с иностранным продавцом была установлена импортная пошлина в размере 15% таможенной стоимости, в момент принятия ГТД тариф сократился до 5%. Курс ЦБ РФ на эти даты был 28 и 30 руб. /долл. соответственно.

Рассчитываются:

предполагаемая сумма импортного тарифа ($\Sigma ИП_0$):

$$\Sigma ИП_0 = \frac{Y_0(P^T \times K_0)}{100},$$

где Y_0 — процентная ставка импортной пошлины на момент заключения контракта; P^T — таможенная стоимость в иностранной валюте; K_0 — предполагаемый курс ЦБ РФ по отношению к иностранной валюте на момент принятия ГТД к оформлению, руб.

$$\Sigma ИП_0 = \frac{15(10\,000 \text{ долл.} \times 28)}{100} = 42\,000 \text{ руб.}$$

расчетная сумма импортной пошлины при измененном тарифе, но прежнем курсе рубля по отношению к иностранной валюте ($\Sigma ИП_p$):

$$\Sigma ИП_p = \frac{Y_1(P^T \times K_0)}{100},$$

где Y_1 — процентная ставка на момент принятия ГТД к оформлению;

$$\Sigma ИП_p = \frac{5(10\,000 \times 28)}{100} = 14\,000 \text{ руб.};$$

фактическая сумма импортной пошлины ($\Sigma ИП_1$):

$$\Sigma ИП_1 = \frac{Y_1(P^T \times K_1)}{100} = \frac{5(10\,000 \times 30)}{100} = 15\,000 \text{ руб.};$$

влияние факторов:

- изменения импортного тарифа

$$\Sigma ИП_p - \Sigma ИП_0 = 14\,000 - 42\,000 = -28\,000 \text{ руб.};$$

- изменения курса рубля к иностранной валюте

$$\Sigma ИП_1 - \Sigma ИП_p = 15\,000 - 14\,000 = +1\,000 \text{ руб.};$$

- общее их влияние

$$\Sigma ИП_1 - \Sigma ИП_0 = 15\,000 - 42\,000 = -27\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, в момент принятия ГТД к оформлению фактически требуемая сумма импортной пошлины уменьшилась по сравнению с предполагаемой на 27 000 руб. На это повлияли, во-первых, уменьшение процентной ставки импортного тарифа, во-вторых, рост курса рубля к иностранной валюте. За счет первого фактора сумма пошлины уменьшилась на 28 000 руб., но за счет второго должна была возрасти на 1000 руб., однако влияние первого фактора было более сильным, поэтому сумма таможенной пошлины сократилась.

В дальнейшем мы должны помнить, что чаще всего предприятия одновременно осуществляют и экспортные, и импортные операции. Поэтому следует анализировать эффективность всей их внешнеэкономической деятельности в комплексе.

7.4. ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ В КОМПЛЕКСЕ

Если предприятие занимается экспортом и импортом одновременно, то для оценки его работы на внешнем рынке за определенный период могут быть рассчитаны интегральные показатели эффективности внешнеторговой деятельности.

Показатель интегрального экономического эффекта от экспортно-импортной деятельности $\Sigma Э_{\text{экс-имп}}$ может быть рассчитан:

$$\Sigma Э_{\text{экс-имп}} = \Sigma Э_{\text{экс}} + \Sigma Э_{\text{имп}}, \quad (7.9)$$

где $\mathcal{E}_{\text{экс}}$ — суммарный экономический эффект от экспорта, приведенный к промежутку времени, за который определяется эффект, руб. Может быть определен как сумма эффектов по всем экспортным сделкам, совершенным за соответствующий период времени; $\mathcal{E}_{\text{имп}}$ — суммарный экономический эффект от импорта, приведенный к промежутку времени, за который определяется эффект, руб. Может быть определен как сумма эффектов по всем импортным сделкам, совершенным за соответствующий период времени.

Экономический смысл показателя интегрального экономического эффекта, рассчитываемого по формуле (7.9), в том, что он показывает прибыль, которую имел участник ВЭД за соответствующий период времени от всей совокупности экспортно-импортных операций.

Интегральный показатель эффективности экспортно-импортной деятельности предприятия за соответствующий период времени рассчитывается так:

$$\mathcal{E}_{\text{экс-имп}} = \frac{\mathcal{E}_{\text{экс-имп}}}{Z_{\text{экс}} + Z_{\text{имп}}} \cdot 100, \quad (7.10)$$

где $\mathcal{E}_{\text{экс-имп}}$ — интегральный показатель эффективности экспортно-импортной деятельности, %; $\mathcal{E}_{\text{экс-имп}}$ — интегральный экономический эффект от экспортно-импортной деятельности, руб.; $Z_{\text{экс}}$ — полные затраты на экспорт, приведенные к промежутку времени, за который определяется экономическая эффективность, руб.; $Z_{\text{имп}}$ — полные затраты на импорт, приведенные к промежутку времени, за который определяется экономическая эффективность, руб.

Экономический смысл интегрального показателя эффективности экспортно-импортной деятельности, рассчитываемого по формуле (7.10), заключается в том, что он показывает, сколько копеек прибыли имеет предприятие на каждый рубль затрат, связанный с экспортно-импортными операциями, или какова рентабельность (в процентах) экспортно-импортных операций в целом.

Для иллюстрации методики комплексного анализа всей внешнеэкономической деятельности предприятия можно воспользоваться следующим примером (табл. 7.7).

В нашем примере эффективность внешнеэкономической деятельности по отдаче выручки на текущие затраты повысилась на 8,2 пункта (от 128,6 до 136,8 %). Однако если оценивать эффектив-

Таблица 7.7
Оценка эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия в комплексе

Показатели	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение (+; -)
По экспортным операциям:			
1. Выручка-нетто (валютная выручка за вычетом накладных расходов в валюте). тыс. руб.	400	500	+100
2. Затраты на производство и реализацию экспортной продукции в соответствии с БУП (до границы). тыс. руб.	300	450	+150
3. Эффективность экспорта (стр. 1/стр. 2 × 100), %	133,3	111,1	-22,2
4. Среднегодовые остатки средств, вложенных в экспортные операции, тыс. руб.	50	100	+50
5. Коэффициент оборачиваемости (отдача выручки) (стр. 1/стр. 4)	8	5	-3
6. Длительность одного оборота средств по экспорту (стр. 4 × 360/стр. 1), дней	45	72	+27
По импорту:			
7. Выручка от продаж импортных товаров, тыс. руб.	500	800	+300
8. Цена приобретения импортных товаров (импортная фактурная стоимость, накладные расходы, процент за коммерческий кредит), тыс. руб.	400	500	+100
9. Эффективность импорта (стр. 7/стр. 8 × 100), %	125	160	+35
10. Средние остатки средств, вложенных в импортные товары, тыс. руб.	100	150	+50
11. Коэффициент оборачиваемости (стр. 7/стр. 10)	5	5,3	+0,3
12. Длительность одного оборота (стр. 10 × 360 / стр. 7), дней	72	67,5	-4,5
По всему внешнеэкономическому обороту:			
13. Выручка (стр. 1 + стр. 7), тыс. руб.	900	1300	+400
14. Затраты (стр. 2 + стр. 8), тыс. руб.	700	950	+250
15. Эффективность внешнеэкономической деятельности (стр. 13/стр. 14 × 100), %	128,6	136,8	+8,2
16. Активы, вложенные во внешнеэкономическую деятельность (стр. 4 + стр. 10), тыс. руб.	150	250	+100
17. Коэффициент оборачиваемости (отдача) (стр. 13/стр. 16)	6	5,2	-0,8
18. Длительность одного оборота средств, вложенных в ВЭД (стр. 16 × 360/стр. 13), дней	60	69,2	+9,2

ность по показателям оборачиваемости вложенных средств, то анализ показывает ее снижение. Если в базисном году 1 руб., вложенный в внешнеэкономическую деятельность, давал 6 руб. выручки от реализации, а длительность одного оборота составляла 60 дней, то в отчетном году за счет относительно более высокого роста активов, вложенных в ВЭД, отдача по выручке снизилась до 5,2 руб., а продолжительность оборота уменьшилась на 9,2 дня. Замедление оборачиваемости привело к необходимости дополнительного вовлечения в оборот $1300 : 360 \times 9,2 = 33,2$ тыс. руб. При этом видно, что снижение эффективности внешнеэкономической деятельности целиком объясняется падением эффективности экспорта, так как по экспортным операциям снизилась как отдача затрат, так и оборачиваемость вложенных средств. В то же время наблюдается рост всех показателей эффективности операций по импорту.

Аналогичные выводы можно сделать, если оценивать эффективность внешнеэкономической деятельности по показателям рентабельности. При этом особый интерес вызывает анализ показателей рентабельности, рассчитываемых по отношению к среднегодовой стоимости активов, вложенных в экспортно-импортные операции. Методика такого анализа должна быть знакома читателям по анализу традиционных показателей рентабельности предприятия.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие задачи ставятся перед анализом импортных операций?
2. Какие факторы оказывают влияние на выполнение обязательств по поставкам товаров?
3. Назовите показатели, характеризующие целесообразность использования коммерческого кредита.
4. Как определяется стоимость коммерческого кредита?
5. Как определяется средний срок погашения кредита?
6. Какие сделки считаются краткосрочными?
7. В чем заключается основной метод анализа эффективности краткосрочного проекта?
8. Как определяется эффективность краткосрочной импортной сделки?
9. Назовите показатели оценки эффективности импорта.
10. Назовите экономический смысл показателя эффективности импорта.

11. Назовите показатели, характеризующие оборачиваемость средств, вложенных в импортные операции.
12. Какие факторы оказывают влияние на оборачиваемость средств, вложенных в импортные операции?
13. Какие показатели характеризуют эффективность внешнеэкономической деятельности в комплексе?
14. В чем заключается экономический смысл показателя интегрального экономического эффекта от экспортно-импортной деятельности?

ГЛАВА 8

АНАЛИЗ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ВНЕШНЕМ РЫНКЕ

С развитием процессов глобализации экономики все большее значение приобретают инвестиционные операции, связанные с вложением средств в зарубежные ценные бумаги — акции, облигации, векселя. Инвестирование свободных денежных средств в подобные доходные ликвидные активы может быть обусловлено такими целями, как:

- снижение рисков внешнеэкономической деятельности путем ее диверсификации;
- получение денежных доходов от сделок по операциям покупки и продажи ценных бумаг в соответствии с колебаниями их курсов на фондовом рынке в текущий период;
- получение дивидендов и процентов от инвестиций в ценные бумаги;
- обеспечение контроля над собственностью и деятельностью зарубежных организаций путем приобретения голосующих акций и участия в их уставных капиталах;
- укрепление деловых связей на зарубежных рынках, получение льгот и привилегий;
- предохранение денежных средств от инфляционного обесценения.

Для осуществления инвестиционных операций организации могут использовать как собственный капитал, так и заемные и привлеченные средства. Анализ вложений в акции, котирующиеся на международном фондовом рынке, прежде всего ориентирован на оценку показателей их рыночных котировок и ликвидности. Среди них наибольшее внимание следует уделять следующим показателям:

- уровень дивидендной отдачи акции, характеризующий соотношение суммы дивиденда и цены акции. Расчет этого показателя принято осуществлять по формуле

$$У_{да} = ДВ \times 100 / Ц_a,$$

- где $У_{да}$ — уровень дивидендной отдачи акции, %; ДВ — сумма дивиденда, начисленного по акции в анализируемом периоде; $Ц_a$ — рыночная цена (котировка) акции на начало рассматриваемого периода;

- соотношение цены и доходности акции. Чем ниже уровень этого показателя, тем более эффективно финансовое вложение и тем привлекательней акция для инвестирования. Расчет осуществляется по формуле

$$K_{ц/д} = Ц_a / Д,$$

- где $K_{ц/д}$ — коэффициент соотношения цены и дохода на акции; $Ц_a$ — цена акции на начало анализируемого периода; Д — совокупный доход, полученный по акции в рассматриваемом периоде;

- коэффициент ликвидности акции. Этот показатель характеризует возможности быстрой реализации акции на фондовой бирже. Расчет коэффициента имеет следующий вид:

$$K_{л} = O_{пр} / O_{пред},$$

- где $K_{л}$ — коэффициент ликвидности акции на фондовой бирже; $O_{пр}$ — общий объем продаж анализируемых акций на торгах за рассматриваемый период; $O_{пред}$ — общий объем предложения анализируемых акций за тот же период;

- коэффициент соотношения цен предложения и спроса котируемых акций:

$$K_{п/с} = Ц_п / Ц_с,$$

- где $K_{п/с}$ — коэффициент соотношения цен предложения и спроса котируемых акций; $Ц_п$ — средний уровень цен предложения акций на торгах; $Ц_с$ — средний уровень цен спроса на торгах;

- коэффициент обращения акций, показывающий степень обращения выпущенных эмитентом акций и косвенно характеризующий их ликвидность.

$$K_{об} = O_{пр} / A_o \times Ц_{пр},$$

- где $K_{об}$ — коэффициент обращения акций; $O_{пр}$ — общий объем продаж анализируемых акций на торгах за рассматриваемый период; A_o — общее число акций компании-эмитента; $Ц_{пр}$ — средняя цена продажи одной акции за тот же период.

Важным этапом анализа является изучение условий эмиссии акций. Предметом аналитической оценки должны быть цели эмиссии, условия выплаты дивидендов, степень участия держателей акций в управлении компанией-эмитентом и другие данные профиля эмиссии, интересующие инвестора. Важным моментом оценки является факт прохождения акциями процедур листинга

га — допуска их к котировке на фондовой бирже и определения их рейтинга.

В практике зарубежных стран с развитой рыночной экономикой широко применяется рейтинговая оценка инвестиционных качеств отдельных акций, осуществляемая специализированными аналитическими рейтинговыми компаниями (*Standard & Poors, Moody's, Canadian Bond Rating Service* и др.). Подобные компании регулярно публикуют обзоры рейтинговых показателей ценных бумаг, эмитируемых крупнейшими корпорациями, банками и финансовыми институтами. Информация таких обзоров может широко использоваться для анализа инвестиционной внешнеэкономической деятельности отечественных организаций.

В отечественной практике наибольшее распространение получили такие виды ценных бумаг в иностранной валюте, как облигации и векселя. Рассмотрим особенности анализа вложений в такие финансовые инструменты.

Облигация представляет собой эмиссионную ценную бумагу, удостоверяющую отношения займа между кредитором и должником, действующие до погашения долга. Владелец облигации имеет право на возврат вложенных средств и получение процентов, а по особым условиям выпуска — на досрочное погашение и конвертацию облигаций в акции общества-эмитента. Он может продать облигацию на вторичном рынке, не дожидаясь срока ее погашения, по номинальной стоимости, но со скидкой от цены приобретения. Погашается облигация также по номинальной стоимости. Доход, который приносят облигации, может быть получен либо в виде процента, либо в виде дисконта — скидки от номинальной стоимости облигаций.

К долговым ценным бумагам в иностранной валюте относятся облигации внутренних валютных государственных займов зарубежных государств. Они имеют право обращаться на вторичном рынке ценных бумаг, их купля-продажа осуществляется за свободно конвертируемую валюту. Котировки таких облигаций публикуются в специальных изданиях, и при проведении финансового анализа эти данные могут быть использованы для определения их рыночной стоимости. Анализ финансовых вложений в облигации должен включать их оценку как в момент принятия на учет, так и при нахождении их в составе активов организации, а также при их выбытии.

Облигации принимаются на учет в сумме фактических затрат на их приобретение. По купонным облигациям их фактическая

себестоимость в соответствии с учетной политикой организации может быть скорректирована до номинальной стоимости либо в момент выплаты купонного дохода, либо в момент реализации облигаций.

Для анализа операции с валютными государственными облигациями привлекают данные как финансовой отчетности, так и системного бухгалтерского учета: формы 2 «Отчет о прибылях и убытках»; счета 58 «Финансовые вложения» субсчет «Долговые ценные бумаги»; счета 91 «Прочие доходы и расходы»; счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Курсовые разницы». Разумеется, для анализа необходимы аналитические расшифровки по указанным счетам. Поэтому такой анализ недоступен внешним пользователям.

При реализации купонных облигаций в цену сделки включается часть накопленного купонного дохода, уплаченного при их приобретении, а из выручки от продажи облигаций исключается часть накопленного купонного дохода, полученного за время владения облигациями.

Для принятия решения о продаже облигации основным ориентиром может служить ее курс на фондовом рынке:

$$K = P/N,$$

где K — курс облигации; P — рыночная стоимость облигации; N — номинал облигации.

Очевидно, что продажа облигации может быть признана эффективной, если значение показателя курса акции будет превышать единицу.

Анализ необходим и для оценки эффективности инвестиций в ценные бумаги данного вида. Основой анализа служит расчет абсолютных и относительных показателей, характеризующих финансовый результат от вложений в облигации.

В качестве абсолютных показателей используют текущий доход, доход к погашению и общий доход за весь срок обращения облигации до ее погашения.

Текущий доход, представляет собой сумму ежегодного купонного дохода, который установлен в процентах к номинальной стоимости облигации. Этот показатель определяется по формуле

$$D_k = (K_c \times P_k / 100\% \times 360) \times N_0,$$

где D_k — купонный доход в иностранной валюте; K_c — купонная ставка, %; P_k — купонный период, дни; N_0 — номинальная стоимость облигации в иностранной валюте.

Доход к погашению представляет собой сумму всех купонных доходов до момента погашения облигации:

$$\sum_{i=1}^n D_{ki} = D_k \times n,$$

где n — число купонных периодов.

Помимо купонного дохода по купонным облигациям могут быть получены и иные доходы. Если облигация будет куплена по цене ниже ее номинала, то ее владелец получит дисконт (разницу между номиналом и ценой реализации). Если же инвестор продает купонную облигацию до срока ее погашения, то получает накопленный купонный доход, который может быть рассчитан следующим образом:

$$НД_k = (P_k \times P_{вк} / P_k) \times D_k,$$

где $P_{вк}$ — период до выплаты очередного купона, дни.

Общий доход за весь период обращения облигации до погашения

$$ОД = \sum_{i=1}^n D_{ki} + (N - P),$$

где P — фактическая (или рыночная) цена приобретения в иностранной валюте.

Относительные показатели характеризуют процентное соотношение полученного купонного дохода и фактической цены приобретения облигации.

Относительный показатель текущей доходности

$$d_{тек} = D_k / P \times 100\%;$$

Относительный показатель накопленной купонной доходности к погашению ($d_{пор}$)

$$d_{пор}(\%) = \sum_{i=1}^n \frac{D_k}{P} \times 100.$$

Если реализация облигации происходит в течение купонного периода, относительный показатель доходности к погашению рассчитывается следующим образом:

$$d_{пор} = ((N - P) / P) \times (360 / t) \times 100\%,$$

где t — срок обращения облигации (период до погашения).

Если проценты по облигациям выплачиваются по ставке сложных процентов, то доходность к погашению через n лет будет равна

$$D_n = N_0 (1 + c)^n - N_0,$$

где c — ставка процента по облигациям.

Относительный показатель общей доходности ($d_{общ}$) в процентах:

$$d_{общ} = ОД_k / P \times 100\%,$$

где P — фактическая цена приобретения, долл.

Рассмотрим пример анализа валютных облигаций государственного займа.

Организация приобрела валютную облигацию номиналом 100 000 евро за 50% номинала и возместила предыдущему владельцу накопленный к моменту продажи текущий купонный доход. Купонный доход по облигации — 3% годовых. Срок от эмиссии до погашения — 1 год.

Курс ЦБ РФ на дату покупки составил 35 руб./евро. На момент начисления новым владельцем причитающегося купонного дохода за текущий купонный период курс вырос и составил 35,5 руб./евро. Купонный период от момента покупки облигации предыдущим владельцем до ее продажи новому владельцу 120 дней.

Определим сумму возмещенного купонного дохода прежнему владельцу:

$$D_k = 0,03 \times N \times t / 360 = (0,03 \times 100\,000 \times 120) : 360 = 1000 \text{ евро.}$$

Рублевый эквивалент возмещенного купонного дохода составит

$$1000 \times 35 = 35\,000 \text{ руб.}$$

Сумма причитающегося дохода в момент погашения купона

$$\sum D_k = (0,03 \times 100\,000 \times 360) : 360 = 3000 \text{ евро.}$$

Рублевый эквивалент причитающегося купонного дохода:

$$3000 \times 35,5 = 106\,500 \text{ руб.}$$

Купонный доход нового владельца за весь купонный период $106\,500 - 35\,000 = 71\,500$ руб.

Дисконт, полученный новым владельцем облигации при ее покупке, $N - P = 100\,000 - 100\,000 \times 0,5 = 50\,000$ евро.

Рублевый эквивалент дохода $50\,000 \times 35 = 1\,750\,000$ руб.

Финансовый результат этой операции предприятия составил 71 500 руб.

Общий доход нового владельца за весь период обращения облигации до ее погашения

$$\text{ОД} = \sum_{i=1}^n D_{ki} + (N - P) = 71\,500 + 1\,750\,000 = 1\,821\,500 \text{ руб.}$$

В осуществлении внешнеторговых операций значительное место занимают *векселя*. Как известно, вексель представляет собой письменное долговое обязательство строго установленной формы, выдаваемое заемщиком (векселедателем) кредитору (векселедержателю) и предоставляющее кредитору беспорочное право требовать с заемщика уплаты к определенному сроку суммы денежных средств, указанной в векселе.

В процессе внешнеэкономической деятельности *вексель выполняет две основные функции*:

- является кредитным инструментом, так как посредством векселя можно оформить различные ссудные обязательства (взять заем, вернуть ссуду и т.п.);
- служит инструментом денежных расчетов, являясь разновидностью кредитных денег.

В соответствии с этим векселя можно разделить на две основные группы:

- финансовые векселя, выдача, принятие к платежу или передача которых происходит при реализации договора займа;
- коммерческие векселя, выдача, принятие к платежу или передача которых происходит при реализации договоров купли-продажи, поставки, подряда и т.п.

Финансовым векселем погашается задолженность за предоставленные векселедержателем во временное пользование денежные средства векселедателю или векселедателем — акцептанту.

Действующее валютное законодательство Российской Федерации вносит для отечественных организаций некоторые *ограничения на обращение финансовых векселей в иностранной валюте*, которые необходимо учитывать при анализе внешнеэкономической деятельности.

Рассмотрим методику анализа в конкретных ситуациях.

1. Покупка организацией валютного векселя с дисконтом. В этом случае необходимо рассчитать и проанализировать следу-

ющие показатели: цену приобретения, абсолютный размер дохода по векселю и уровень доходности векселя в процентах.

Цену приобретения можно рассчитать следующим образом:

$$P_{\text{пр}} = P_{\text{ном}} - (\Delta P_{\text{ном}} / 100),$$

где $P_{\text{пр}}$ — цена приобретения, евро; $P_{\text{ном}}$ — номинальная цена векселя, евро; $\Delta P_{\text{ном}}$ — дисконт, %.

Абсолютная сумма дохода по векселю определяется по формуле

$$I_{\text{в}} = P_{\text{ном}} - P_{\text{пр}}$$

Уровень доходности векселя в течение срока займа ($i_{\text{в}}$) рассчитывается как

$$i_{\text{в}} = (I_{\text{в}} / P_{\text{пр}}) \times 100\%.$$

Годовая сумма доходности векселя

$$i_{\text{нг}} = i_{\text{в}} \times 360 / t,$$

где t — срок обращения векселя, дней.

2. Продажа или погашение векселя по номиналу. В процессе анализа следует изучить показатели абсолютного размера дохода по векселю, наращенную стоимость векселя к моменту погашения, цену сделок в валюте, доход организации при продаже векселя и упущенного дохода при его погашении.

Абсолютную сумму дохода по валютному векселю определим так:

$$I_{\text{в}} = i_{\text{в}} \times P_{\text{пр}}$$

Наращенная стоимость векселя к моменту погашения ($P_{\text{нар}}$) составит:

$$P_{\text{нар}} = P_{\text{ном}} + I_{\text{в}}$$

Тогда цена сделки ($P_{\text{сд}}$) в иностранной валюте может быть определена так:

$$P_{\text{сд}} = P_{\text{нар}} / (1 + i_{\text{сд}} \times t / 360),$$

где $i_{\text{сд}}$ — рыночная ставка по долговым обязательствам на срок, который остался до погашения векселя; t — срок, оставшийся до погашения векселя, дней.

Доход организации при продаже векселя D определим следующим образом:

$$D = P_{\text{сд}} - P_{\text{ном}}$$

В то же время упущенный доход организации при погашении векселя ΔD составит

$$\Delta D = P_{\text{нар}} - P_{\text{сд}}$$

При анализе необходимо также определение относительного и абсолютного показателей доходности векселей.

Например, валютный вексель уполномоченного банка номинальной стоимостью 100 000 евро и сроком погашения 90 дней покупается за евро с дисконтом 10%. На момент приобретения векселя курс евро составлял 35 руб./евро, при погашении векселя курс снизился до уровня 34 руб./евро.

Определим цену приобретения ($P_{\text{пр}}$):

$$P_{\text{пр}} = P_{\text{н}} - (\Delta P_{\text{н}}/100) = 100\,000 - 100\,000 \times 0,1 = 90\,000 \text{ евро.}$$

Тогда абсолютный размер дохода по векселю ($I_{\text{д}}$)

$$I_{\text{д}} = P_{\text{н}} - P_{\text{пр}} = 100\,000 - 90\,000 = 10\,000 \text{ евро;}$$

Относительная доходность векселя за срок займа ($i_{\text{в}}$) будет равна

$$i_{\text{в}} = i_{\text{в}} \times 100/P_{\text{пр}} = 10\,000 \times 100\%/90\,000 = 11,1\%.$$

Однако экономические показатели российских предприятий складываются в условиях внутреннего отечественного рынка и выражаются в рублях. Поэтому необходимо определить влияние на эти показатели изменений курсов иностранных валют по отношению к рублю. Так, в нашем примере влияние изменения курса евро на абсолютный доход по векселю в рублях может быть определен при помощи следующей формулы:

$$\Delta I_{\text{в(н.к)}} = (P_{\text{н}} K_1 - P_{\text{пр}} K_0) - (P_{\text{н}} K_0 - P_{\text{пр}} K_0),$$

где K_0, K_1 — курс евро, соответственно на момент покупки векселя и на момент его продажи.

Тогда исходя из условий нашего примера снижение курса евро приведет к уменьшению рублевой суммы абсолютного дохода при погашении векселя на

$$\Delta I_{\text{в(н.к)}} = (100\,000 \times 34 - 90\,000 \times 35) - (100\,000 \times 35 - 90\,000 \times 35) = 250\,000 - 350\,000 = -100\,000 \text{ руб.}$$

Абсолютная сумма реального дохода от погашения векселя в рублях составит

$$I_{\text{в(руб)}} = P_{\text{н}} K_1 - P_{\text{пр}} K_0 = 100\,000 \times 34 - 90\,000 \times 35 = 250\,000 \text{ руб.}$$

Очевидно, что в любой ситуации падение курса иностранной валюты будет уменьшать рублевый доход по валютным векселям, а рост курса будет влиять на увеличение рублевого эквивалента вексельного дохода организации, вкладывающей средства в подобные финансовые инструменты.

Однако при этом необходимо также оценить и воздействие колебаний валютных курсов на относительные показатели доходности векселей. Для этого определим относительную доходность валютного векселя в рублевом выражении:

$$i_{\text{в(руб)}} = I_{\text{в(руб)}} \times 100/P_{\text{пр}} K_0 = 250\,000 \times 100 : 90\,000 \times 35 = 7,9\%.$$

Как видим, и в этом случае анализ выявил негативное воздействие падения курса евро, но уже и на относительный показатель доходности, который снизился по сравнению с рассчитанным в валюте на 3,2% (7,9 — 11,1). Таким образом, при выборе решений по приобретению валютных векселей необходимо учитывать динамику курсов соответствующих валют.

Анализ эффективности различных финансовых инструментов основывается на сопоставлении объекта инвестиционных затрат и сумм возвратных денежных потоков. Возвратные денежные потоки по финансовым инструментам инвестирования складываются из периодически выплачиваемых по ним процентов и дивидендов, а также из стоимости их реализации по окончании срока их использования (курсовой стоимости по долевым финансовым активам и фиксированной стоимости по долговым финансовым инструментам).

Следует отметить, что при выборе вариантов финансовых вложений инвестор сам определяет ожидаемую норму прибыли с учетом различных уровней риска, связанных с вложениями в различные финансовые инструменты. В зависимости от своих предпочтений инвестор может избрать либо консервативную, осторожную политику (выбирая финансовые инструменты с низким риском и, соответственно, с невысокой нормой прибыли), либо агрессивную, рисковую политику (делая выбор в пользу финансовых инструментов с высокой прибылью, невзирая на связанный с этим высокий уровень риска).

Поскольку ожидаемая норма инвестиционной прибыли задается самим инвестором, то она и определяет сумму инвестиционных затрат по избранному проекту, которая могла бы обеспечить получение ожидаемой суммы прибыли. Эта расчетная сумма инвестиционных затрат представляет собой реальную стоимость конкрет-

ного финансового инструмента инвестирования, которая формируется в условиях конкретного государства с учетом ожидаемой рентабельности и соответствующего уровня риска.

Если фактическая сумма инвестиционных затрат по выбранному проекту будет превышать реальную стоимость соответствующего финансового инструмента, то инвестор не получит ожидаемую сумму инвестиционной прибыли. Если же фактическая сумма инвестиционных затрат будет ниже реальной стоимости финансового инструмента, то инвестор получит прибыль больше ожидаемой и эффективность такого инвестиционного проекта будет выше. Поэтому *анализ эффективности вложений в финансовый инструмент сводится в основном к оценке его реальной стоимости*, обеспечивающей требуемую прибыльность.

В обобщенном виде аналитическая модель оценки стоимости любого финансового инструмента инвестирования (в том числе и внешнеэкономического) может иметь следующий вид:

$$C_{\text{фи}} = \sum_{n=1}^n \frac{\text{ВДП}}{(1 + \text{НП})^n},$$

где $C_{\text{фи}}$ — реальная стоимость финансового инструмента инвестирования; ВДП — возвратный денежный поток за весь период использования финансового инструмента; НП — норма прибыли по финансовому инструменту, выраженная десятичной дробью; n — число периодов формирования возвратных денежных потоков.

Рассмотрим применение этой методики на примере оценки стоимости акций.

Определим стоимость *привилегированной акции*, не дающей права голоса и участия в управлении, но дающей право ее владельцу на получение регулярных дивидендных выплат в фиксированном размере:

$$C_{\text{ап}} = \frac{D_{\text{п}}}{\text{НП}},$$

где $C_{\text{ап}}$ — реальная стоимость привилегированной акции; $D_{\text{п}}$ — сумма дивидендов, предусмотренная к выплате по привилегированной акции в анализируемом периоде; НП — норма прибыли по привилегированной акции, выраженная десятичной дробью.

Такой подход основан на том, что текущая реальная стоимость привилегированной акции зарубежного эмитента представляет собой отношение суммы предусмотренных по ней дивидендов к ожидаемой инвестором норме инвестиционной прибыли.

Например, установленная сумма годовых дивидендов на одну привилегированную акцию составляет 10 евро, ожидаемая инвестором годовая норма прибыли составляет 15%.

Тогда реальная стоимость привилегированной акции составит

$$C_{\text{ап}} = \frac{10}{0,15} = 66,67 \text{ евро.}$$

Для определения реальной стоимости простой голосующей акции, позволяющей участвовать ее владельцу в выработке управленческих решений фирмы-эмитента и получать дивиденды в течение продолжительного периода в зависимости от прибыли, получаемой фирмой-эмитентом, может быть применена следующая формула:

$$C_{\text{ар}} = \sum_{n=1}^{\infty} \frac{D_{\text{пн}}}{(1 + \text{НП})^n},$$

где $C_{\text{ар}}$ — реальная стоимость голосующей акции; $D_{\text{пн}}$ — сумма дивидендов, предполагаемая к получению по простой голосующей акции в каждом периоде n ; НП — ожидаемая норма прибыли по голосующим акциям, выраженная десятичной дробью; n — число периодов, включенных в анализируемый интервал времени.

Экономический смысл этой методики состоит в том, что реальная стоимость голосующей акции, используемой в течение неопределенно продолжительного периода времени, представляет собой сумму предполагаемых к получению дивидендов в предстоящих периодах, приведенную в настоящей, текущей стоимости при помощи дисконтирования по ставке, равной ожидаемой норме прибыли.

Например, инвестор приобретает акцию надежного и перспективного зарубежного эмитента в качестве долгосрочного финансового вложения.

В прогнозируемом бюджете на ближайшие 5 лет предусмотрено получение дивидендов: в первый год в сумме 100 евро, а в каждый последующий год с возрастанием на 10% ежегодно. Норма доходности акции составляет 12%.

$$C_{ар} = \frac{100}{1,12} + \frac{110}{1,25} + \frac{121}{1,40} + \frac{133}{1,57} + \frac{146}{1,76} = 431 \text{ евро.}$$

Однако не следует забывать, что по истечении срока своего использования акция может быть продана на фондовом рынке. Тогда денежный поток от данного проекта будет состоять не только из дивидендов, но и из возросшей рыночной стоимости акции в момент ее реализации. Оценку стоимости такой акции можно осуществить следующим образом:

$$C_{ар} = \sum_{n=1}^n \frac{D_{гп}}{(1 + НП)^n} + \frac{K_{сг}}{(1 + НП)^n},$$

где $C_{ар}$ — реальная стоимость акции в конце заранее определенного срока ее использования; $D_{гп}$ — сумма дивидендов, предполагаемая к получению в каждом периоде n ; $K_{сг}$ — ожидаемая курсовая стоимость акции в момент ее реализации; $НП$ — ожидаемая норма инвестиционной прибыли по голосующим акциям, выраженная десятичной дробью; n — число периодов в анализируемом интервале времени.

Если мы продолжим предыдущий пример, то реальная рыночная стоимость акции составит

$$C_{ар} = 431 + \frac{431}{1,76} = 676 \text{ евро.}$$

Оценка реальной стоимости финансового инструмента в сопоставлении с ценой его текущей рыночной котировки или рассмотренная ожидаемая норма его доходности является основным критерием осуществления финансовых инвестиций.

Разумеется, при анализе внешнеэкономической инвестиционной деятельности предприятия нельзя ограничиваться изучением эффективности единиц отдельных финансовых инструментов. Необходимо исследовать весь инвестиционный портфель предприятия, который представляет собой целенаправленно сформированную совокупность инвестиционных проектов и финансовых инструментов инвестирования в соответствии с разработанной инвестиционной политикой. Для этого необходим комплекс современных аналитических методик, рассматриваемых в учебных курсах финансового менеджмента и инвестиционного анализа.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие показатели применяются для оценки инвестиционной привлекательности потенциальных зарубежных объектов инвестиций?
2. Какие виды ценных бумаг в иностранной валюте применяются в отечественной практике?
3. Назовите основные показатели, применяемые при анализе вложений в акции, котирующиеся на международном фондовом рынке.
4. Что представляет собой облигация?
5. Какие показатели служат для оценки эффективности инвестиций в ценные бумаги?
6. Какие абсолютные показатели характеризуют финансовый результат вложений в облигации?

ГЛАВА 9

АНАЛИЗ УСЛОВИЙ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ КОНТРАКТОВ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ВЫБОР УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

На деятельность любой организации влияют такие факторы, как колебания валютных курсов, движение товаров, услуг, капитала, рабочей силы в страну и из страны, дефицит или профицит текущего баланса и другие факторы, связанные с мировой экономикой. Однако в наибольшей степени эти факторы оказывают влияние на организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью.

Особенности анализа внешнеэкономической деятельности во многом обусловлены валютно-финансовыми условиями заключаемых контрактов. Это связано с рядом обстоятельств:

во-первых, с наличием у организации активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, что ведет к возникновению курсовых разниц, а также прочих доходов и расходов, возникающих при продаже и покупке иностранной валюты, которые могут увеличивать или уменьшать финансовые результаты организации. Кроме того, наличие валютной задолженности зарубежных участников по вкладам в уставный капитал влияет на изменения добавочного капитала организации;

во-вторых, с характерными для таких организаций поступлениями и платежами по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, выраженными в иностранной валюте. При этом колебания валютных курсов также будут увеличивать или уменьшать финансовые результаты организации;

в-третьих, с особенностями государственного регулирования внешнеэкономической деятельности, в частности таможенными пошлинами, льготами по налогообложению (нулевая ставка НДС), резервированием валюты и др.;

в-четвертых, с особенностями делового оборота в этой сфере деятельности, в частности предоплатами по импорту и постоплатами по экспорту, которые ухудшают условия сделок для российских организаций.

Таким образом, деятельность организаций, осуществляющих внешнеэкономические операции, безусловно, сопряжена с более

высоким риском по сравнению с организациями, ориентированными только на внутренний рынок. В частности, для таких организаций существенно возрастают следующие виды рисков:

а) валютный риск, связанный с колебаниями курса валюты, возникает в тех случаях, когда организация имеет открытую валютную позицию и/или ее поступления и платежи номинированы в иностранной валюте;

б) дебиторский риск, связанный, во-первых, с вероятностью неисполнения обязательств контрагентами и, во-вторых, с возможной поставкой товара, не соответствующего договорным обязательствам, при предоплате поставок;

в) регулятивный риск, связанный с ужесточением регулирования внешнеэкономической деятельности как в своей стране, так и в странах контрагентов.

Чем больше у организации валютных активов и обязательств и чем значительнее денежные потоки, номинированные в валюте, тем больше валютный риск, который сопровождает деятельность организации. Оценить потенциальную величину риска можно с помощью коэффициентов, представленных в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Показатели для оценки величины воздействия валютного риска на организацию

Показатель	Расчет	Характеристика
Удельный вес валютных активов в валюте баланса	$Aв/Б$, где $Aв$ — стоимость валютных активов $Б$ — итог актива баланса	Чем больше значение показателя, тем выше валютный риск при падении курса валюты
Удельный вес валютных обязательств в валюте баланса	$Oв/Б$, где $Oв$ — обязательства, выраженные в валюте	Чем больше значение показателя, тем выше валютный риск при росте курса валюты
Открытая валютная позиция	$Aв - Oв$	Длинная валютная позиция возникает при превышении валютных активов над валютными обязательствами ($Aв - Oв > 0$). Короткая валютная позиция возникает при превышении валютных обязательств над валютными активами ($Aв - Oв < 0$)
Отношение валютной позиции к собственному капиталу	$(Aв - Oв)/Kс$, где $Kс$ — собственный капитал организации	Характеризует потенциально возможные потери организации относительно ее собственного капитала при неблагоприятном изменении курса

Окончание табл. 9.1

Удельный вес валютной выручки (в рублевом эквиваленте) в общей выручке организации	V_v/V , где V_v — валютная выручка (в руб.); V — общая выручка организации	Характеризует потенциально возможное изменение выручки организации при изменении курса валюты
Удельный вес валютных расходов (в рублевом эквиваленте) в общих расходах организации	R_v/R , где R_v — валютные расходы (в руб.); R — общие расходы организации	Характеризует потенциально возможное изменение расходов организации при колебаниях валютных курсов
Удельный вес валютных доходов в прочих доходах организации	$D_v/D_{пр}$, где D_v — прочие валютные доходы (в руб.); $D_{пр}$ — общая сумма прочих доходов организации	Характеризует структуру прочих доходов организации
Удельный вес валютных расходов в прочих расходах организации	$R_v/R_{пр}$, где R_v — прочие валютные расходы (в руб.); $R_{пр}$ — общая сумма прочих расходов организации	Характеризует структуру прочих расходов организации
Удельный вес курсовых разниц в прибыли до налогообложения	R_k/P_d , где R_k — алгебраическая сумма курсовых разниц; P_d — сумма прибыли до налогообложения	Характеризует влияние курсовых разниц на финансовые результаты организации
Удельный вес положительных курсовых разниц в прочих и суммарных доходах организации	$K_{п}/D_{пр}$, где $K_{п}$ — сумма положительных курсовых разниц; $D_{пр}$ — сумма прочих доходов (или суммарные доходы) организации	Характеризует влияние положительных курсовых разниц на прочие (суммарные) доходы организации
Удельный вес отрицательных курсовых разниц в прочих и суммарных расходах организации	$K_{о}/R_{пр}$, где $K_{о}$ — сумма отрицательных курсовых разниц; $R_{пр}$ — сумма прочих расходов (или суммарные расходы) организации	Характеризует влияние отрицательных курсовых разниц на прочие (суммарные) расходы организации

В ходе анализа прежде всего следует изучить воздействие колебания курсов валют на организацию. В соответствии с ПБУ 3/2006 (п. 7) к возникновению курсовых разниц приводит наличие у организации следующих активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте:

- денежные знаки в кассе организации;
- средства на банковских счетах (банковских вкладах);
- денежные и платежные документы;
- краткосрочные ценные бумаги;
- средства в расчетах (включая средства по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами;
- остатки средств целевого финансирования, полученные из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами).

Таким образом, к возникновению курсовых разниц приводит наличие монетарных валютных активов в виде денежных средств, краткосрочных финансовых вложений, дебиторской задолженности, а также монетарных валютных обязательств в виде кредиторской задолженности, валютных обязательств в виде кредитов и займов, а также остатков средств целевого назначения.

Не приводят к возникновению курсовых разниц следующие активы и пассивы:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- материально-производственные запасы;
- другие активы, не перечисленные в п. 7 ПБУ 3/2006;
- уставный (складочный) капитал.

Оценить влияние валютных активов и обязательств на финансовые результаты можно с помощью методических принципов, изложенных в табл. 9.2.

С учетом взаимосвязей, представленных в табл. 9.2, можно сформулировать следующие рекомендации: если ожидается укрепление курса иностранной валюты, то рациональным соотношением между валютными активами и обязательствами будет превышение активов над обязательствами (длинная валютная позиция); если же, наоборот, ожидается снижение курса иностранной валюты, то рациональным будет превышение валютных обязательств над активами (короткая валютная позиция).

Таблица 9.2

Анализ экономических последствий наличия у организации активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Соотношение валютных активов и обязательств	Интерпретация при условии изменения курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю
Активы превышают обязательства	При условии роста курса иностранной валюты организация будет иметь положительные курсовые разницы от пересчета активов и отрицательные курсовые разницы от пересчета обязательств. Однако с учетом превышения активов над обязательствами организация будет иметь положительный результат. При условии снижения курса иностранной валюты организация будет иметь отрицательные курсовые разницы от пересчета активов и положительные курсовые разницы от пересчета обязательств. Однако с учетом превышения активов над обязательствами организация будет иметь отрицательный результат
Обязательства превышают активы	При условии роста курса иностранной валюты организация будет иметь положительные курсовые разницы от пересчета активов и отрицательные курсовые разницы от пересчета обязательств. Однако с учетом превышения обязательств над активами организация будет иметь отрицательный результат. При условии снижения курса иностранной валюты организация будет иметь отрицательные курсовые разницы от пересчета активов и положительные курсовые разницы от пересчета обязательств. Однако с учетом превышения обязательств над активами организация будет иметь положительный результат

Приблизительно оценить возможное влияние на прибыль наличия у организации валютных активов и обязательств можно с помощью следующей формулы:

$$\Delta\Pi_K = (\bar{A}_в - \bar{O}_в) \times (K_K - K_H), \quad (9.1)$$

где $\Delta\Pi_K$ — прирост прибыли, вызванный курсовыми разницами от изменения стоимости активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте; $\bar{A}_в$ — средняя за период стоимость активов (перечисленных в п. 7 ПБУ 3/2006), выраженная в иностранной валюте; $\bar{O}_в$ — средняя за период стоимость обязательств (перечисленных в п. 7 ПБУ 3/2006), выраженная в иностранной валюте; K_K, K_H — соответственно

курс иностранной валюты на конец и начало анализируемого периода.

Величина курсовых разниц зависит не только от остатков средств на валютных балансовых счетах, но и от оборотов по этим счетам. С учетом этого величину курсовых разниц, возникающих по активным счетам (K_a), можно записать следующим образом:

$$K_a = A_{вн} \times (K_K - K_H) + \sum_{i=1}^i [A_{убi} \times (K_K - K_{опi})] - \sum_{j=1}^j [A_{ымj} \times (K_K - K_{опj})], \quad (9.2)$$

где $A_{вн}$ — валютные активы на начало периода; $A_{убi}$ — поступления по активным валютным счетам i , приводящие к возникновению курсовых разниц; $A_{ымj}$ — списания по валютным активным счетам j , приводящие к возникновению курсовых разниц; $K_{оп}$, K_K, K_H — курс валюты начало периода, на конец периода на момент осуществления операции соответственно.

Как следует из формулы (9.2), организация будет иметь положительные курсовые разницы, если происходит рост курса валюты, а также если увеличение активов происходит в тот момент, когда курс валюты ниже курса на конец периода (т.е. при росте курса), а уменьшение активов происходит в тот момент, когда курс валюты выше курса на конец периода (т.е. при снижении курса). Общий вывод заключается в том, что если существует устойчивая тенденция к повышению курса, то валютные активы надо увеличивать; если существует тенденция к снижению курса, то активы надо уменьшать. Необходимо отметить, что поскольку курсовые разницы учитываются при налогообложении прибыли, то получение положительных курсовых разниц будет увеличивать налоговые платежи организации, а получение отрицательных разниц — их уменьшать. При нестабильном курсе в течение отчетного периода возможно получение положительных курсовых разниц вследствие движения средств на активных и пассивных счетах, которые не приводят к реальному изменению благосостояния организации, а только влияют на ее налоговые платежи. В этом смысле *выгодными могут стать отрицательные разницы*, которые уменьшат платежи по налогу на прибыль. Итак, организации выгодны положительные курсовые разницы, возникающие по остаткам на счетах, и отрицательные разницы в результате движения активов и обязательств.

Величину курсовых разниц, возникающих по пассивным счетам, можно записать следующим образом:

$$K_{\text{п}} = O_{\text{вн}} \times (K_{\text{к}} - K_{\text{н}}) + \sum_{m=1}^m [O_{\text{ув}m} \times (K_{\text{к}} - K_{\text{опт}})] - \sum_{k=1}^k [O_{\text{ум}k} \times (K_{\text{к}} - K_{\text{опк}})], \quad (9.3)$$

где $O_{\text{вн}}$ — валютные обязательства на начало периода; $O_{\text{ув}m}$ — поступления по пассивным валютным счетам m , приводящие к возникновению курсовых разниц; $O_{\text{ум}k}$ — списания по пассивным валютным счетам k , приводящие к возникновению курсовых разниц.

Как следует из формулы (9.3), организация будет иметь положительные курсовые разницы, если происходит снижение курса валюты, а также если увеличение обязательств происходит в тот момент, когда курс валюты выше курса на конец периода (т.е. при снижении курса), а уменьшение обязательств происходит в тот момент, когда курс валюты ниже курса на конец периода (т.е. при росте курса). Общий вывод заключается в том, что если существует устойчивая тенденция к снижению курса, то валютные обязательства можно увеличивать, если же, наоборот, имеет место рост курса, то обязательства следует уменьшать.

Общий итог по курсовым разницам можно рассчитать следующим образом (такой расчет будет приблизительным, но его можно использовать при отсутствии значительных колебаний курса):

$$K_{\text{э.п}} = (A_{\text{вн}} - O_{\text{вн}}) \times (K_{\text{к}} - K_{\text{н}}) + (\Delta A_{\text{в}} - \Delta O_{\text{в}}) \times (K_{\text{к}} - \bar{K}), \quad (9.4)$$

где $A_{\text{вн}}$ — остаток валютных активов на начало периода; $O_{\text{вн}}$ — остаток валютных обязательств на начало периода; $\Delta A_{\text{в}}$ — прирост валютных активов за анализируемый период; $\Delta O_{\text{в}}$ — прирост валютных обязательств за анализируемый период; \bar{K} — средневзвешенный курс за анализируемый период.

Из приведенной формулы следует, что положительные курсовые разницы по открытой валютной позиции будут возникать:

- при условии длинной валютной позиции на начало периода и роста курса валюты;
- при условии короткой валютной позиции на начало периода и снижения курса валюты в течение этого периода.

Положительные курсовые разницы, связанные с движением активов и пассивов, будут возникать:

- при превышении в течение анализируемого периода прироста активов над приростом обязательств и росте курса валюты;
- при превышении прироста обязательств над приростом активов и снижении курса валюты.

Отрицательные курсовые разницы по открытой валютной позиции будут возникать:

- при условии длинной валютной позиции на начало периода и снижения курса валюты;
- при условии короткой валютной позиции на начало периода и роста курса валюты.

Отрицательные курсовые разницы, связанные с движением активов и пассивов, будут возникать:

- при превышении прироста активов над приростом обязательств и снижении курса валюты;
- при превышении прироста обязательств над приростом активов и росте курса валюты.

Дальнейший анализ следует проводить отдельно для организаций-экспортеров, организаций-импортеров и организаций, закупящих ресурсы за иностранную валюту. Общая схема анализа приведена в табл. 9.3.

С учетом этих взаимосвязей можно сформулировать следующие рекомендации для предварительного аналитического обоснования управленческих решений: если ожидается укрепление курса иностранной валюты, то рационально увеличивать экспортные поставки и сокращать импортные закупки; если же, наоборот, ожидается снижение курса иностранной валюты, то рационально уменьшать экспортные поставки и увеличивать закупки по импорту.

Количественно оценить влияние изменения валютного курса на выручку и финансовый результат организации ($\Delta \Pi_{\text{вк}}$) как экспортера, так и импортера можно с помощью следующих формул.

- влияние изменения курса на рублевый эквивалент валютной выручки и на суммарную прибыль:

$$\Delta \Pi_{\text{вк}} = (\bar{K}_{\text{о}} - \bar{K}_{\text{б}}) \times V_{\text{во}}, \quad (9.5)$$

где $\bar{K}_{\text{о}}$ и $\bar{K}_{\text{б}}$ — соответственно валютный курс в отчетном и базисном периоде; $V_{\text{во}}$ — валютная выручка в отчетном периоде;

Таблица 9.3

Анализ экономических последствий наличия у организации поступлений и платежей в иностранной валюте

Вид организации	Интерпретация при условии изменения курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю
Экспортер	1. При росте курса иностранной валюты валютная выручка экспортера в рублевом эквиваленте увеличивается, поэтому при прочих равных условиях организация имеет увеличение финансового результата и стимулы увеличивать объем производства и продаж на экспорт 2. При снижении курса иностранной валюты валютная выручка экспортера в рублевом эквиваленте уменьшается, поэтому при прочих равных условиях организация имеет снижение финансового результата и стимулы сокращать объем производства и продаж на экспорт
Импортер	1. При росте курса иностранной валюты валютные расходы импортера в рублевом эквиваленте увеличиваются, поэтому при прочих равных условиях организация имеет снижение финансового результата и стимулы сокращать объем закупок и продаж по импорту 2. При снижении курса иностранной валюты валютные расходы импортера в рублевом эквиваленте уменьшаются, поэтому при прочих равных условиях организация имеет увеличение финансового результата и стимулы увеличивать объем закупок и продаж по импорту
Организация, закупающая ресурсы за валюту	1. При росте курса иностранной валюты валютные расходы организации в рублевом эквиваленте увеличиваются, поэтому при прочих равных условиях организация имеет снижение финансового результата и стимулы сокращать объем закупок, производства и продаж 2. При снижении курса иностранной валюты валютные расходы организации в рублевом эквиваленте уменьшаются, поэтому при прочих равных условиях организация имеет увеличение финансового результата и стимулы увеличивать объем закупок, производства и продаж

- влияние изменения курса на рублевый эквивалент валютных расходов и на суммарную прибыль ($\Delta\Pi_{pk}$) определяется следующим образом:

$$\Delta\Pi_{pk} = (\bar{K}_o - \bar{K}_6) \times P_{vo}, \quad (9.6)$$

где P_{vo} — валютные расходы в отчетном периоде;

- итоговое влияние изменения валютного курса на финансовые результаты ($\Delta\Pi_{vk}$) можно рассчитать так:

$$\Delta\Pi_{vk} = (\bar{K}_o - \bar{K}_6) \times (B_{vo} - P_{vo}); \quad (9.7)$$

- влияние изменения рублевой выручки на суммарную прибыль ($\Delta\Pi_{vp}$):

$$\Delta\Pi_{vp} = B_{po} - B_{pb}, \quad (9.8)$$

где B_{po} и B_{pb} — соответственно рублевая выручка в отчетном и базисном периоде;

- влияние изменения рублевых расходов на суммарную прибыль ($\Delta\Pi_{pp}$):

$$\Delta\Pi_{pp} = P_{po} - P_{pb}, \quad (9.9)$$

где P_{po} и P_{pb} — соответственно рублевые расходы в отчетном и базисном периоде;

- влияние изменения валютной выручки на суммарную прибыль ($\Delta\Pi_{vv}$):

$$\Delta\Pi_{vv} = (B_{vo} - B_{vb}) \times \bar{K}_6, \quad (9.10)$$

где B_{vo} и B_{vb} — соответственно валютная выручка в отчетном и базисном периоде; \bar{K}_6 — средневзвешенный валютный курс в базисном периоде;

- влияние изменения валютных расходов на суммарную прибыль ($\Delta\Pi_{pv}$):

$$\Delta\Pi_{pv} = (P_{vo} - P_{vb}) \times \bar{K}_6, \quad (9.11)$$

где P_{vo} и P_{vb} — соответственно валютные расходы в отчетном и базисном периоде.

В процессе анализа влияния на финансовое положение организации колебаний валютного курса необходимо оценить, насколько эластично она может реагировать на негативные для нее изменения курса. В частности, при анализе деятельности экспортеров необходимо оценить, смогут ли они при падении курса иностранной валюты переориентировать свои поставки в страны с более стабильной валютой. При анализе деятельности импортеров необходимо оценить, насколько безболезненно организации смогут при росте курса иностранной валюты переориентировать свои закупки на страны, валюта которых не столь существенно укрепляется. И наконец, при анализе организаций, которые закупают товары для своих производственных нужд у зарубежных партнеров, необходимо выяснить, в какой степени они могут переориентировать свои закупки на поставщиков из стран, чья валюта существенно не дорожает.

Подводя итог этому разделу анализа внешнеэкономической деятельности организаций, можно классифицировать организации с учетом наличия у них балансовых валютных показателей и валютных денежных потоков по четырем видам (табл. 9.4).

Влияние изменений курсов валют на прибыль можно оценить при помощи анализа курсовых разниц по данным финансовой отчетности. Для анализируемой организации соответствующая ин-

Таблица 9.4

Классификация организаций по типам соотношений балансовых показателей и денежных потоков

Вид организации в зависимости от соотношения балансовых показателей и денежных потоков	Изменение финансовых результатов при росте курса валюты	Изменение финансовых результатов при снижении курса валюты	Вывод
1. Экспортер, имеющий длинную валютную позицию (валютные поступления превышают валютные платежи; валютные активы превышают валютные обязательства)	Увеличение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и балансовых статей	Уменьшение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и балансовых статей	Валютный риск, возникающий по денежным потокам, усиливается балансовыми показателями
2. Экспортер, имеющий короткую валютную позицию (валютные поступления превышают валютные обязательства)	Увеличение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и уменьшение финансовых результатов за счет балансовых статей	Уменьшение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и увеличение финансовых результатов за счет балансовых статей	Валютный риск, возникающий по денежным потокам, ослабляется балансовыми показателями
3. Импортер, имеющий длинную валютную позицию (валютные платежи превышают валютные поступления; валютные активы превышают валютные обязательства)	Уменьшение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и увеличение финансовых результатов за счет балансовых статей	Увеличение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и уменьшение финансовых результатов за счет балансовых статей	Валютный риск, возникающий по денежным потокам, ослабляется балансовыми показателями
4. Импортер, имеющий короткую валютную позицию (валютные платежи превышают валютные поступления; валютные обязательства превышают валютные активы)	Уменьшение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и балансовых статей	Увеличение финансовых результатов за счет изменения денежных потоков и балансовых статей	Валютный риск, возникающий по денежным потокам, усиливается балансовыми показателями

формация из отчета о прибылях и убытках и расшифровок к нему приведена в табл. 9.5.

Таблица 9.5

Анализ курсовых разниц

Показатели	Предыдущий год	Отчетный год
Положительные курсовые разницы, тыс. руб.	1688	2806
Отрицательные курсовые разницы, тыс. руб.	3019	4978
Сальдо, тыс. руб.	(1331)	(2172)
Доля положительных разниц в прочих доходах, %	69,67	30,23
Доля положительных разниц в суммарных доходах, %	0,036	0,044
Доля отрицательных разниц в прочих расходах, %	11,13	10,80
Доля отрицательных разниц в суммарных расходах, %	0,067	0,081
Доля сальдо по курсовым разницам в прибыли до налогообложения, %	(0,811)	(0,989)

Расчеты показывают, что в целом влияние колебаний валютного курса на финансовые результаты организации было отрицательным (отрицательные курсовые разницы в отчетном году превышают положительные на 2172 тыс. руб.). Однако это влияние было незначительным, так как в прибыли до налогообложения доля сальдо по курсовым разницам составляет менее одного процента (0,989%). В то же время влияние курсовых разниц на прочий результат весьма ощутимо: так, в отчетном году удельный вес положительных курсовых разниц в прочих доходах составил 30,23%, а отрицательных курсовых разниц — 10,8% в прочих расходах. Эти соотношения необходимо учитывать при финансовом планировании и выборе решений в сфере внешнеэкономической деятельности.

9.1. АНАЛИЗ ВАЛЮТНЫХ РИСКОВ И МЕТОДЫ ИХ СНИЖЕНИЯ

Организациям, ведущим внешнеэкономическую деятельность, приходится регулярно разрабатывать методы снижения различных видов рисков, среди которых особое место занимает валютный риск. Поэтому валютные риски необходимо особенно тщательно анализировать.

Валютный риск, или риск курсовых потерь, представляет собой возможность денежных потерь в результате колебаний валютных курсов. Первые попытки управления валютным риском относятся

к началу 1970-х гг., когда были введены плавающие курсы валют. Валютные риски можно классифицировать следующим образом:

1. Коммерческие — связаны с нежеланием или невозможностью должника (гаранта) рассчитаться по своим обязательствам.
2. Конверсионные (наличные) — риски валютных убытков по конкретным операциям.

Самыми распространенными *методами снижения конверсионных рисков* являются:

- *хеджирование*, т.е. создание компенсирующей валютной позиции для каждой рискованной сделки (т.е. компенсация одного валютного риска — прибыли или убытков — другим соответствующим риском);
- *валютный своп* — обмен одной валюты на другую в определенный период времени. Они бывают двух разновидностей. Первый напоминает оформление параллельных кредитов, когда две стороны в двух различных странах предоставляют равновеликие кредиты с одинаковыми сроками и способами погашения, но выраженные в различных валютах. Вторым вариантом — просто соглашение между двумя организациями купить или продать валюту по ставке «спот» и обратиться сделку в заранее согласованную дату (в будущем) по определенной ставке «спот». В отличие от параллельных кредитов свопы не включают платеж процентов;
- метод «мэтчинг» (*Matching*) — вычет поступления валюты из величины ее оттока. Таким путем руководство предприятия имеет возможность определить чистый валютно-денежный поток и оказывать влияние на его размеры;
- метод «неттинга» (*netting*) — максимальное сокращение количества валютных сделок путем их укрупнения. Акцент валютного риска может быть сконцентрирован на конкретных филиалах, региональных отделениях или центральном звене. По мере централизации уровень риска частично снимается с филиалов и конкретных подразделений и переносится на центральное звено.

Трансляционные (бухгалтерские) риски возникают при переоценке активов и пассивов баланса и счета «Прибыли и убытки» зарубежных филиалов, клиентов, контрагентов. Эти риски зависят от выбора валюты пересчета, ее устойчивости и ряда других факторов.

3. *Риски форфетирования* возникают, когда форфетер (часто им является банк) берет на себя риски экспортера без права регресса.

Необходимо отметить, что рассмотренные основные группы внутренних рисков присущи как активным, так и пассивным операциям не только кредитных, но и других коммерческих организаций.

Очевидно, что анализ валютных рисков и аналитическое обобщение методов их хеджирования могут основываться лишь на систематическом углубленном исследовании состояния валютных рынков. Для этого необходимо формирование соответствующей информационной базы на основе сведений валютных бирж и специализированных фирм, оперативно отражающих колебания валютных курсов, выявляющих их тенденции и прогнозирующих их предстоящую динамику.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите валютно-финансовые особенности контрактов, которые следует учитывать при анализе внешнеэкономической деятельности.
2. Какие риски возможных потерь оказывают влияние на выбор базисных условий поставок товаров (работ, услуг)?
3. Назовите основные показатели для оценки величины воздействия валютного риска на организацию.
4. Как определяется влияние изменения курса на рублевый эквивалент валютной выручки и на суммарную прибыль?
5. Как определяется влияние изменения валютной выручки на суммарную прибыль?
6. Что представляет собой валютный риск?
7. Какие валютные риски вы знаете?
8. Какие виды хеджирования вы знаете? Дайте их характеристику.

ГЛАВА 10

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВОЗМОЖНЫХ ВАРИАНТОВ ПРЕДЛОЖЕНИЯ ТОВАРОВ ОТЕЧЕСТВЕННОМУ ПРЕДПРИЯТИЮ- ИМПОРТЕРУ НА ВНЕШНЕМ РЫНКЕ

Международные *валютные отношения* представляют собой совокупность отношений, которые складываются в процессе использования валюты в мировом хозяйстве для обслуживания взаимного товарообмена между странами. В результате различных международных экономических связей между государствами у одной стороны возникают денежные требования, а у другой — денежные обязательства. Поэтому при проведении международных расчетов возникает необходимость в обмене национальной валюты на иностранную и наоборот. В частности, такой обмен необходим при экспортно-импортных операциях, получении и предоставлении различных кредитов, поступлении и переводе капиталов и доходов, выраженных в различных валютах.

Для эквивалентного обмена валют необходим *валютный курс*, отражающий соотношение их реальных покупательных способностей, средние национальные уровни цен на товары, услуги, инвестиции. Покупательная способность определяется количеством товаров, которое можно приобрести за эту единицу конкретной валюты. Покупательная способность денежной единицы является главным курсообразующим фактором, а ее существенные колебания непосредственно влияют на изменения валютного курса.

В предыдущих разделах учебного пособия уже анализировалось влияние таких факторов, как колебание валютного курса и движение товаров и услуг в страну и из страны, а также экономические последствия наличия у организации поступлений и платежей в иностранной валюте.

В рамках данной темы раскроем вопросы, связанные со сравнительным анализом предложений зарубежных фирм-экспортеров отечественному предприятию-импортеру.

В учебных целях разделим эту тему на два вопроса:

- «анализ многовалютных предложений», в рамках которого мы рассмотрим методику сравнительного анализа эффек-

тивности выбора варианта валюты для осуществления импортной сделки;

- «сравнительный анализ вариантов предложений товаров отечественному предприятию-импортеру на внешнем рынке и их эффективности», в рамках которого мы рассмотрим показатели эффективности проведения возможных сделок и оценку оптимальных предложений по показателям их рентабельности.

10.1. АНАЛИЗ МНОГОВАЛЮТНЫХ ПРЕДЛОЖЕНИЙ

Валютные расчеты — система организации и регулирования платежей по денежным требованиям и обязательствам в иностранной валюте, возникающим при осуществлении внешнеэкономической деятельности.

Все расчеты условно можно разделить на две основные группы:

- наличные расчеты, предусматривающие полную оплату товара до срока или в момент перехода товара в распоряжение покупателя (они могут осуществляться и в безналичной форме);
- расчеты с рассрочкой платежа (в кредит), предусматривающие расчет после получения товара покупателем.

С точки зрения российских организаций — участников внешней торговой деятельности *рекомендуется* при осуществлении *экспортных операций придерживаться схем наличных расчетов* (так как они способствуют быстрому вовлечению в оборот валютной выручки), а по *импортным операциям — пользоваться коммерческими кредитами* с учетом условий их предоставления.

В последние годы усиливается конкуренция в основных секторах мировой экономики, формируются новые рыночные сегменты и ниши. Для достижения преимуществ над конкурентами российским предприятиям важен интенсивный рост, повышение качества продукции и услуг и производительности труда. Этого можно достичь путем расширения и качественного улучшения базы производственного оборудования.

Однако здесь отечественный бизнес сталкивается с очевидной проблемой. Многие виды оборудования в России не производятся, либо их качество не соответствует современным требованиям. Таким образом, приходится искать нужных производителей за рубежом, т.е. использовать импорт. Перед руководством компании

встает вопрос: как привлечь средства на максимально выгодных условиях?

Импорт многих товаров, требующих привлечения значительных валютных ресурсов, зачастую осуществляется на основе предоставления фирмами-продавцами коммерческого кредита. При анализе условий коммерческого кредита необходимо изучить выбор валюты платежа, ее эффективность и определить стоимость такого кредита.

Коммерческий кредит — разновидность ссуды, которая предоставляется в товарной форме продавцами покупателям в виде отсрочки платежа за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги. Коммерческий кредит предоставляют друг другу функционирующие предприниматели, при этом плата за купленные товары откладывается на определенное время.

Коммерческое кредитование, будучи условием о порядке оплаты предоставленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, допускается и в иностранной валюте. Это вытекает прежде всего из существования торгового экспортно-импортного оборота между иностранными и российскими контрагентами.

В ходе анализа необходимо определить, на каких условиях, в какой валюте и под какой процент предприятию-импортеру выгоднее всего будет приобрести товар за счет коммерческого кредита. Для этого воспользуемся коэффициентом выбора валюты. Коэффициент выбора валюты представляет собой отношение стоимости кредита с процентом в рублях к стоимости кредита с процентом в иностранной валюте, пересчитанной на рубли на дату погашения кредита. Эта величина показывает сравнительную эффективность использования рублевой или другой валюты при осуществлении расчетов за кредит. То есть если этот показатель меньше единицы, то целесообразней привлечь иностранную валюту, а если он больше единицы, то лучше использовать при расчетах отечественную валюту.

Рассмотрим пример. Предприятие решает купить оборудование стоимостью 20 000 тыс. руб., или в пересчете на курсы валют на дату осуществления сделки — 712 тыс. долл. (по курсу 28,08 руб./долл.), или 546 тыс. евро (по курсу 36,63 руб./евро). В связи с недостаточностью собственных средств предприятию необходим коммерческий кредит сроком на 1 год. Перед предприятием стоит задача выбора наиболее оптимальных условий кредита с целью уменьшения его стоимости, целесообразности выхода на внешний рынок и повышения эффективности сделки. Проведем анализ при помощи табл. 10.1.

Таблица 10.1

Критерий выбора валюты платежа

Показатель	Рубль	Доллар	Евро
1	2	3	4
1. Сумма кредита, тыс. денежных единиц	20 000	712	546
2. Годовая ставка процента за кредит, %	12	10,8	10,3
3. Сумма процента за кредит, тыс. денежных единиц (стр. 1 × стр. 2 : 100)	2400	76,90	56,24
4. Стоимость кредита с процентом, тыс. денежных единиц (стр. 1 + стр. 3)	22 400	788,896	602,238
5. Курс рубля к валюте на момент погашения кредита	1	28,78	34,19
6. Стоимость кредита с процентом в пересчете на рубли, тыс. руб. (стр. 4 × стр. 5)	22 400	22 704,43	20 590,52
7. Коэффициент выбора валюты (стр. 6 стл. 3 : стр. 6 стл. 2)	1	1,01	0,92

Из данных таблицы видно, то эффективность использования коммерческого кредита в евро наиболее высокая, так как коэффициент выбора этой валюты по сравнению с рублем ниже на 0,08 пункта. Это означает, что в связи с самой низкой процентной ставкой по кредиту в евро целесообразно импортировать необходимое оборудование из стран, применяющих данную валюту. Второй по эффективности является отечественная валюта (рубль), так как при незначительной инфляции (которую мы в данном случае даже не брали в расчет) ее процентная ставка без каких-либо колебаний представляется более эффективной, чем у доллара. Это объясняется тем, что коэффициент выбора этой валюты по сравнению с рублем больше на 0,1 пункта. Разумеется, в ходе такого анализа необходимо учитывать и динамику валютных курсов: падение курса конкретной валюты по отношению к рублю делает ее более предпочтительной при кредитовании импорта по сравнению с валютой, курс которой растет.

10.2. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПРЕДЛОЖЕНИЙ ТОВАРОВ ОТЕЧЕСТВЕННОМУ ПРЕДПРИЯТИЮ-ИМПОРТЕРУ НА ВНЕШНЕМ РЫНКЕ И ИХ ЭФФЕКТИВНОСТИ

После выбора оптимальной валюты платежа перед предприятием-импортером перед закупкой оборудования возникает другая аналитическая задача: прежде чем заключить контракт с иностранной фирмой по поводу приобретения какого-либо импортного

товара, предприятие должно предварительно изучить и сопоставить предложения различных фирм. Самое выгодное предложение может быть принято, или оно может служить базой для переговоров с другой фирмой. И здесь особое значение имеет анализ закупки товара на основе коммерческого кредита. Методика анализа, обеспечивающая принятие верного решения, может быть представлена на следующем примере (табл. 10.2). В таблице мы рассмотрим наиболее простой вариант. Такой анализ можно углубить с учетом сроков поставок, размеров партий, темпов инфляции и других факторов. Однако же и такой упрощенный подход позволяет выбрать наиболее привлекательные предложения фирм-контрагентов по приобретению импортных товаров.

Как видно из данных таблицы, импортная стоимость товара по фирмам *A*, *B* и *C* составляет 50, 52 и 49 тыс. руб. соответственно, расходы по доставке товара — 5, 5 и 6 тыс. руб. Условия закупки оборудования у разных фирм-экспортеров таковы:

- в фирме *A* — 25% стоимости товара подлежит оплате сразу после его поставки и 75% — в кредит с взиманием процента в размере 12% годовых;
- в фирме *B* — 20% стоимости товара подлежит оплате сразу после его поставки и 80% — в кредит с взиманием процента в размере 14% годовых;
- в фирме *C* — 30% стоимости товара подлежит оплате сразу после его поставки и 70% — в кредит с взиманием процента в размере 10% годовых.

Несмотря на то что предприятие *C* требует оплачивать наличными наибольшую долю поставок и более высоких расходов по доставке, уровень их цен и предполагаемая ставка процента за кредит делают предложение этого поставщика более выгодным (рентабельность 8,08%), чем вариант *A* (рентабельность 3,01%), а вариант *B* может принести даже убытки, что весьма нежелательно. В дальнейшем могут быть рассмотрены и другие примеры расчетов с учетом предложенных ранее факторов.

Контрольные вопросы и задания

1. Каким образом происходит аналитическое обоснование выбора наиболее оптимального варианта валют при заключении контракта?
2. Какое влияние оказывает колебание валютных курсов на выполнение условий контракта?

Таблица 10.2

Сравнительная оценка предложений фирм-экспортеров

№ п/п	Показатели	Фирмы-продавцы		
		A	B	C
1	Импортная стоимость товара по цене «фоб-порт страны поставщика», тыс.руб.	50	52	49
2	Доля оплаты товара наличными: 2.1) в процентах 2.2) в тыс. руб.	25	20	30
		12,5	10,4	14,7
3	Сумма кредита (стр. 1 – стр. 2.2), тыс.руб.	37,5	41,6	34,3
4	Годовые проценты за кредит, %	12	14	10
5	Расходы по доставке товара до российского порта, тыс.руб.	5	5	6
6	Отпускная стоимость товара на внутреннем рынке России, тыс. руб.	65	65	65
7	Предлагаемый срок кредита, лет	1,8	2	1,5
8	Стоимость кредита (сумма процентов за кредит = стр. 3 × стр. 4 × стр. 7), тыс. руб.	8,1	11,6	5,14
9	Масса кредита плюс стоимость кредита (стр. 3 + стр. 8), тыс. руб.	45,6	53,2	39,44
10	Себестоимость товара (стр. 2.2 + стр. 5 + стр. 9), тыс.руб.	63,1	68,6	60,14
11	Прибыль от реализации импортного товара на внутреннем рынке (стр. 6 – стр. 10), тыс. руб.	1,9	-3,6	4,86
12	Рентабельность импортной операции (стр. 11 / стр. 10 × 100%), %	3,01	-5,25	8,08

3. Каковы основные критерии выбора валют?
4. Как определяется коэффициент выбора валюты? Что он показывает?
5. Каким образом производится оценка оптимальности вариантов предложений фирм по показателям их рентабельности?
6. Какие факторы, связанные с выбором договорных условий, влияют на финансовые результаты деятельности фирмы?

Часть III

Аудит внешнеэкономической деятельности

ГЛАВА 11

ЗНАЧЕНИЕ, ЗАДАЧИ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Интеграция России в мировую хозяйственную систему и широкое участие отечественных предприятий во внешнеэкономической деятельности с особой остротой ставит вопрос об адекватной организации контроля в этой специфической сфере.

Несмотря на необходимость единого методологического подхода к аудиту всех видов деятельности предприятий, диктуемого требованиями Федерального закона «Об аудиторской деятельности», отечественных и международных стандартов аудита, специфика внешнеэкономической деятельности обуславливает выделение ее аудита в особый вид аудиторского контроля.

К основным особенностям внешнеэкономической деятельности можно отнести следующие.

Во-первых, контрагентами внешнеэкономических контрактов являются хозяйствующие субъекты — резиденты различных государств. Следовательно, подобные контракты должны быть составлены с учетом законодательства этих государств, а также с учетом соответствующих международных договоров и соглашений. В круг заинтересованных пользователей отчетной информации о внешнеэкономической деятельности российских предприятий включаются представители зарубежных фирм и международных организаций.

Во-вторых, внешнеэкономический контракт подразумевает пересечение государственных границ на пути следования материальных ценностей и финансовых потоков, что предполагает необходимость соблюдения законодательства Российской Федерации о таможенном и валютном регулировании. Таможенное законодательство Российской Федерации регулирует отношения по уста-

новлению порядка перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу, отношения, возникающие в процессе таможенного оформления и таможенного контроля, установлению, введению и взиманию таможенных платежей. Порядок фактического пересечения товарами и транспортными средствами таможенной границы в местах ее совпадения с Государственной границей Российской Федерации регулируется законодательством о Государственной границе Российской Федерации, а в части, не урегулированной законодательством о Государственной границе, — таможенным законодательством Российской Федерации. При регулировании отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей таможенное законодательство применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Однако в ходе осуществления операций по экспорту или импорту не товаров, а услуг и работ таможенные органы не в силах установить факт пересечения границы и не участвуют в контроле за такими операциями

В-третьих, особенностью внешнеэкономических контрактов является определение цены сделки и расчетов по ней в валюте, чаще всего отличной от валюты Российской Федерации. Однако бухгалтерский учет выполнения этих контрактов и формирование финансовой отчетности их российских участников осуществляются в российских рублях. Внешнеторговые расчеты регулируются Федеральным законом от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». Целью настоящего Федерального закона является обеспечение реализации единой государственной валютной политики, а также устойчивости валюты Российской Федерации и стабильности внутреннего валютного рынка Российской Федерации как факторов прогрессивного развития национальной экономики и международного экономического сотрудничества.

В-четвертых, независимо от того, занимается ли организация только внешнеэкономической деятельностью или участвует в иных сферах, информация о выполнении внешнеэкономических контрактов подлежит отражению как отдельный сегмент в финансовой отчетности организации, формируемой в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и соответствующими нормативными актами.

В-пятых, особенности внешнеэкономической деятельности влекут за собой повышенные риски: политические, правовые, на-

логовые, валютные, коммерческие и др. Далеко не каждая организация имеет возможность самостоятельно и своевременно выявить, оценить и устранить возможные негативные последствия воздействия подобных рисков в ходе реализации внешнеэкономических контрактов, так как для этого необходимо владение обширной информацией в области международной конъюнктуры, знание различного рода международных договоров и соглашений; законодательства различных стран, регулирующего вопросы лицензирования ввоза и вывоза товаров; порядка совершения международных расчетов; таможенного законодательства; методологии международного бухгалтерского учета; законодательства о налогах и сборах; законодательства по валютному регулированию и контролю как в России, так и за рубежом.

Все это обуславливает необходимость разработки специфической методики аудиторского контроля внешнеэкономической деятельности предприятий.

По мнению большинства специалистов, аудит внешнеэкономической деятельности должен быть ориентирован на контроль *выполнения* конкретных экспортно-импортных, финансовых или подрядных контрактов, заключенных с зарубежными партнерами. Группировка внешнеэкономических операций по видам подобных контрактов позволяет стандартизировать необходимые аудиторские процедуры и оптимизировать программы проведения проверок.

В то же время аудиторский контроль типовых сделок по их выделенным группам охватывает *весь цикл* их заключения и реализации:

- выбор зарубежных партнеров и переговоры с ними;
- определение условий внешнеэкономических контрактов и их подписание;
- импортные закупки, экспортные поставки, выполнение подрядных работ и т.п.;
- транспортировка и страхование грузов, фрахт судов, выполнение таможенных процедур;
- расчеты, финансовые потоки, налогообложение;
- формирование затрат и финансовых результатов в ходе реализации контрактов, оценка их эффективности.

Такой подход в наибольшей степени позволяет оценить обоснованность и законность выполнения внешнеэкономических контрактов, достоверность их отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Однако в стандартных формах бухгалтерской

отчетности отечественных предприятий информация о внешнеэкономической деятельности обособленно не рассматривается, что ущемляет интересы внешних пользователей такой отчетности (в том числе и зарубежных партнеров по внешнеэкономическим контрактам). Поэтому в сферу аудиторского контроля должно входить и подтверждение полноты и достоверности раскрытия финансовой информации, содержащейся в отчетности, данных о внешнеэкономической деятельности, отражаемых в сегментарных отчетах.

Аудитор в ходе аудиторской проверки внешнеэкономической деятельности организации проверяет:

- зафиксировано ли в уставе организации право на осуществление внешнеэкономической деятельности, наличие соответствующих лицензий и разрешений на ведение отдельных видов деятельности или проведение отдельных валютных операций;
- наличие, законность и экономическую обоснованность условий внешнеэкономических контрактов;
- правильность отражения операций по покупке, продаже иностранной валюты и других операций на валютных счетах организации;
- правильность оформления и отражения в бухгалтерском учете кассовых операций в иностранной валюте и расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте;
- правильность оформления документов при проведении экспортных и импортных операций;
- соответствие сведений, указанных в паспорте сделки, условиям контракта, данным, указанным в грузовой таможенной декларации;
- полноту зачисления валютной выручки на валютный счет экспортера, достоверность отражения в учете ее рублевого эквивалента, возникающих временных и курсовых разниц;
- правильность оформления операций по экспорту товаров через посредников;
- правильность определения полной импортной стоимости ввозимых товаров;
- правильность определения таможенной стоимости и таможенных платежей, стоимости транспортировки грузов, фрахта, страховки;
- правильность оформления операций по импорту товаров (услуг) через посредника;

- правильность оформления и отражения в бухгалтерском учете внешнеторговых бартерных операций;
- полноту и достоверность отражения в финансовой отчетности затрат и результатов внешнеэкономической деятельности, соответствующих активов, обязательств и денежных потоков.

Конкретный состав и содержание информационной базы аудита по каждому типу внешнеторговых операций определяется их спецификой, целью и задачами проверки. Так, основная цель проверки операций импорта — установить соответствие совершенных операций по зарубежным закупкам товаров, ввозу их в страну и по расчетам с иностранными поставщиками действующему законодательству, достоверность отражения этих операций в бухгалтерском учете и отчетности. Для достижения поставленной цели следует решить ряд обязательных задач:

1) проверить наличие договоров с поставщиками, правильность их оформления, соответствие их условий экономическому смыслу совершенных сделок и валютно-таможенному законодательству;

2) установить соответствие совершенных операций по учету основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов, приобретаемых по импортным контрактам, действующему законодательству; проверить достоверность формирования стоимости приобретения и оценки этих ценностей в бухгалтерском учете; подтвердить достоверность данных об их фактическом наличии. В ходе аудита проверке также подлежат: поступление товарно-материальных ценностей, приводящее к возникновению кредиторской задолженности, в том числе обеспеченной векселями; выставленные поставщикам по итогам приемки ценностей претензии; дебиторская задолженность поставщиков по выданным авансам. При расчетах в иностранной валюте следует проверить учет курсовых разниц, возникающих при переоценке остатков по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и при проведении расчетов с поставщиками. При расчетах с иностранными поставщиками в рублях, но по обязательствам, выраженным эквивалентными суммами в иностранной валюте, следует проверить оценку сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и учет суммовых разниц.

При применении журнально-ордерной формы бухгалтерского учета операции по расчетам с зарубежными экспортерами отражаются в журнале-ордере № 6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При проведении расчетов с иностранными поставщиками

в иностранной валюте журнал-ордер № 6 ведется отдельно в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте. Данные журнала-ордера № 6 (сумма и валюта расчетов с поставщиком) сравниваются с данными, указанными в грузовой таможенной декларации как «валюта и фактурная стоимость» и в паспорте сделки (если расчеты производятся денежными средствами) либо паспорте бартерной сделки, транспортными документами, счетами-фактурами поставщиков.

Данные синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками должны давать полное представление о расчетах за импортные поставки в иностранной валюте и в рублях; с вексельной формой оплаты; за полученные товары и по выданным авансам; о расчетах с поставщиками по полученному кредиту.

Основными источниками информации для проверки учета операций по расчетам с иностранными поставщиками являются:

- договоры с иностранными поставщиками на поставку материальных ценностей;
- паспорт сделки импортера или паспорт внешнеторговой бартерной сделки;
- счета на оплату от иностранных поставщиков (инвойсы);
- грузовые таможенные декларации, подтверждающие выпуск товаров в таможенном режиме «выпуск для свободного обращения» или «выпуск для внутреннего потребления» (в графе 1 грузовой таможенной декларации «Тип декларации» указан шифр «ИМ/40/»);
- международные транспортные документы или иные документы, подтверждающие переход права собственности к российской организации на поступившие товарно-материальные ценности;
- документы, подтверждающие расчеты с иностранным поставщиком (при расчетах денежными средствами — банковские документы в виде выписок с расчетного, валютного или аккредитивного счета, заявление об открытии аккредитива, акты приемки-передачи векселя и копия векселя; при расчетах денежными средствами — грузовые таможенные декларации, подтверждающие выпуск товаров в таможенном режиме «экспорт»);
- регистры аналитического и синтетического учета по счетам учета товарно-материальных ценностей (07, 08, 10, 15, 41), денежных средств (51, 52, 55), расчетов с поставщиками и

- подрядчиками (60 и 76/3), прочих доходов и расходов (91, субсчет «Курсовые разницы»);
- акт (накладная) приемки-передачи основных средств — форма ОС-1;
- инвентарная карточка учета основных средств — форма ОС-6;
- журналы-ордера № 13, 10, и 10/1 для ведения синтетического учета движения основных средств и их износа;
- акт приемки товаров (форма ТОРГ-1), акт приемки-сдачи работ;
- акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма ТОРГ-3);
- журнал учета движения товаров на складе (форма ТОРГ-18);
- карточка количественно-стоимостного учета (форма ТОРГ-28);
- информация о зарубежных партнерах в сетях Интернет (базы данных *Lexis-Nexis*, *XBRL* и др.).

Немаловажную информацию можно получить в результате личных наблюдений аудитора, его переговоров с бухгалтерами и руководством предприятия.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите основные особенности аудита внешнеэкономической деятельности.
2. Какие виды внешнеэкономической деятельности охватывает аудиторский контроль типовых сделок?
3. Назовите основные источники информации для проведения аудита внешнеэкономической деятельности.

ГЛАВА 12

АУДИТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Специфической чертой внешнеэкономической деятельности является заключение договоров и осуществление расчетов по их выполнению в различных видах валют. И это обстоятельство следует учитывать в ходе проведения аудита. Методика аудита учета внешнеэкономических операций по кассе, валютному счету и прочим счетам в банках исходит из следующих задач:

- определение цели проверки, источников информации, организации внутреннего контроля;
- правовая оценка совершенных операций по кассе, валютному счету и прочим счетам в банках с позиций действующего законодательства;
- аудит бухгалтерского учета операций по кассе, валютному счету и прочим счетам в банках;
- аудит налогового учета операций по кассе, валютному счету и прочим счетам в банках;
- аудит достоверности отражения валютных операций в показателях финансовой отчетности организации.

Основная цель такой проверки — установить соответствие совершенных операций по кассе в иностранной валюте, по валютному и прочим счетам в банках действующему законодательству и подтвердить достоверность отражения этих операций в бухгалтерском учете.

Источниками информации для проведения проверки учета операций по кассе в иностранной валюте, по валютному и прочим счетам в банках являются: главная книга; журнал-ордер № 1 и ведомость № 1; регистры синтетического и аналитического учета кассовых операций по счету 50; приходные и расходные кассовые ордера; журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, выданных доверенностей; кассовая книга; расписка инкассатора о приемке иностранной валюты на инкассацию; квитанция на взнос наличной иностранной валюты в кассу банка; журнал учета справок о покупке валюты по форме № 0406007, являющихся основанием для вывоза наличной иностранной валюты за границу; копии заявки на получение иностранной валюты; отчет об использовании средств в иностранной валюте; авансовые отчеты и журнал регистрации авансовых отчетов; договоры, заключенные с иностранными поставщиками товаров, работ, услуг, результатов ин-

теллектуальной деятельности; паспорт сделки импортера; счета на оплату от иностранных поставщиков; грузовые таможенные декларации, подтверждающие выпуск товаров в таможенном режиме «выпуск для внутреннего потребления» (в графе 1 «Тип декларации» указан шифр «ИМ/40/»); документы, подтверждающие выполнение работ, предоставление услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговых сделок (акты приемки-сдачи работ, услуг; складские расписки; лицензионные договоры и т.д.); банковские документы в виде выписок с валютного счета (текущего валютного счета, валютного счета за рубежом), аккредитивного счета, счета корпоративных карточек (расчетных или кредитных); регистры аналитического и синтетического учета по счетам учета денежных средств, расчетов с поставщиками и подрядчиками, прочих доходов и расходов.

При проведении аудиторской проверки аудит организации внутреннего контроля по учету операций по кассе проводится прежде всего в целом по кассе, а потом — отдельно по кассовым операциям в иностранной валюте. Поэтому общие контрольные тесты, которые использует аудитор, позволяют выразить общее представление по состоянию внутреннего контроля по учету операций по кассе как в рублях, так и в иностранной валюте. Однако для отражения специфики кассовых операций в иностранной валюте целесообразно в ходе аудита организации внутреннего контроля по учету кассовых операций получить ответы и на следующие вопросы:

- на предприятии ведется одна кассовая книга для учета движения денежных средств в рублях и в иностранной валюте или отдельные кассовые книги для учета движения денежных средств в рублях и в иностранной валюте?
- как осуществляется регистрация приходных и расходных кассовых ордеров в иностранной валюте?
- кем и как ведется журнал учета справок по форме № 0406007?
- как контролируются сроки нахождения иностранной валюты в кассе предприятия?
- допускаются ли случаи выдачи иностранной валюты под отчет из валютной выручки до момента зачисления выручки на валютный счет организации?
- проверяется ли службой внутреннего контроля соответствие условий открытия аккредитива в пользу иностранного поставщика условиям договора с данным поставщиком?

- как проверяется службой внутреннего контроля соответствие проведенных операций по корпоративному банковскому счету требованиям валютного законодательства?
- разработан ли график документооборота по учету операций по валютному счету и прочим счетам в банках?
- как контролируется наличие первичных документов, подтверждающих движение денежных средств по корпоративной карте;
- проводится ли ежемесячная проверка правильности образования на счетах 52, 55 суммы курсовой разницы?
- как контролируется соответствие данных первичных документов записям в системном бухгалтерском учете по валютному счету и прочим счетам в банках?
- как проводится инвентаризация денежных средств, находящихся на валютном счете, в аккредитивах, на счете банковской корпоративной карты?

Правовая оценка совершенных операций по кассе, валютному счету и прочим счетам в банках должна основываться на требованиях Федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», допускающего наличные операции в иностранной валюте, связанные с расчетами в магазинах беспроцентной торговли, а также с расчетами при реализации товаров и оказании услуг пассажирам в пути следования транспортных средств при международных перевозках.

В соответствии с п. 1 ст. 12 Закона № 173-ФЗ российские предприятия могут открывать без ограничения счета (вклады) в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ); на основании п. 3 резиденты открывают в других странах счета в порядке, установленном Центральным банком России. При этом Законом № 173-ФЗ установлено, что ЦБ РФ может предусмотреть в этом случае установление требования о предварительной регистрации открываемого счета.

Федеральный закон РФ № 173-ФЗ установил, что при открытии валютных счетов в банках за рубежом резиденты вправе переводить на эти счета средства со своих счетов на территории Российской Федерации или с других счетов, открытых в банках за пределами РФ. Также на счета, открытые резидентами за рубежом, могут быть зачислены средства:

- в виде валютной выручки в целях исполнения обязательств юридических лиц — резидентов по кредитным договорам и договорам займа с организациями-нерезидентами, являющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств — членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше 2 лет;
- при оплате заказчиками (нерезидентами) местных расходов резидентов, связанных с сооружением резидентами объектов на территориях иностранных государств, на период строительства, по окончании которого оставшиеся средства подлежат переводу на счета резидентов, открытые в уполномоченных банках;
- иностранная валюта, получаемая резидентами от проведения выставок, спортивных, культурных и иных аналогичных мероприятий за пределами территории РФ, которая подлежит использованию для покрытия расходов по проведению этих мероприятий, — на период проведения этих мероприятий.

В ходе аудита необходимо установить, как выполняются требования п. 1 ст. 19 Федерального закона РФ № 173-ФЗ, который установил, что при осуществлении внешнеторговой деятельности резиденты обязаны в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами), обеспечить:

1) получение от нерезидентов на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты Российской Федерации, причитающейся в соответствии с условиями указанных договоров (контрактов) за переданные нерезидентам товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них;

2) возврат в Российскую Федерацию денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию РФ (не полученные на таможенной территории РФ) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, непереданные информация и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

При этом резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту Российской Федерации только в следующих случаях:

1) при зачислении валютной выручки на счета юридических лиц — резидентов или третьих лиц в банках за пределами террито-

рии Российской Федерации в целях исполнения обязательств юридических лиц — резидентов по кредитным договорам и договорам займа с организациями-нерезидентами, являющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств — членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше 2 лет;

2) при оплате заказчиками (нерезидентами) местных расходов резидентов, связанных с сооружением резидентами объектов на территориях иностранных государств, на период строительства, по окончании которого оставшиеся средства подлежат переводу на счета резидентов, открытые в уполномоченных банках;

3) при использовании иностранной валюты, получаемой резидентами от проведения выставок, спортивных, культурных и иных аналогичных мероприятий за пределами территории РФ, для покрытия расходов по проведению этих мероприятий — на период проведения этих мероприятий;

4) при проведении зачета встречных требований по обязательствам между нерезидентами и резидентами, являющимися транспортными организациями, или между нерезидентами и резидентами, осуществляющими рыбный промысел за пределами таможенной территории Российской Федерации.

Особого внимания аудиторов требует проверка операций, проводимых по корпоративным картам. В соответствии с положением ЦБ РФ от 9.04.1998 г. № 23-П «О порядке эмиссии кредитными организациями банковских карт и осуществления расчетов по операциям, совершаемым с их использованием» юридическим лицам банк-эмитент может выдавать банковские карты следующих типов:

1) расчетная корпоративная карта — банковская карта, использование которой позволяет держателю, уполномоченному юридическим лицом, распоряжаться денежными средствами, находящимися на счете юридического лица, в пределах расходного лимита, установленного банком-эмитентом в соответствии с условиями договора с клиентом, согласно перечню разрешенных операций;

2) кредитная корпоративная карта — банковская карта, использование которой позволяет держателю, уполномоченному юридическим лицом, осуществлять операции в размере предоставленной эмитентом кредитной линии и в пределах расходного лимита, установленного банком-эмитентом в соответствии с условиями договора с клиентом, согласно перечню разрешенных операций.

К числу таких операций в иностранной валюте относятся: безналичная оплата расходов, связанных с командированием работ-

ников соответствующих юридических лиц в иностранное государство, в иностранной валюте; безналичная оплата расходов представительского характера в иностранной валюте за пределами Российской Федерации; получение наличных денежных средств в иностранной валюте за пределами РФ для оплаты расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в иностранные государства.

Для осуществления этих же операций допускается также списание средств со счетов юридических лиц — резидентов в валюте Российской Федерации. В этом случае иностранная валюта, приобретаемая эмитентом за счет рублевых счетов клиента для последующего осуществления расчетов по операциям, совершенным в иностранной валюте, не зачисляется на текущий валютный счет клиента — владельца рублевого счета. В то же время запрещается использование корпоративных карт для выплаты заработной платы и других выплат социального характера.

Действующими положениями предусмотрено, что юридические лица-резиденты могут осуществлять с использованием корпоративных карт безналичные операции на предприятиях торговли (услуг), а также операции получения наличных денежных средств в следующих случаях:

1) получение наличных денежных средств в валюте Российской Федерации для осуществления расчетов на территории Российской Федерации в соответствии с порядком, установленным Банком России, связанных с хозяйственной деятельностью юридического лица на территории Российской Федерации, а также для оплаты расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в пределах Российской Федерации, в валюте Российской Федерации;

2) безналичная оплата расходов в валюте Российской Федерации, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц, в пределах Российской Федерации;

3) безналичные операции на территории Российской Федерации, связанные с основной деятельностью юридического лица, в валюте Российской Федерации;

4) безналичные операции на территории Российской Федерации, связанные с хозяйственной деятельностью юридического лица, в валюте Российской Федерации;

5) безналичная оплата в валюте Российской Федерации расходов представительского характера на территории Российской Федерации;

6) безналичная оплата расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в иностранные государства, в иностранной валюте;

7) безналичная оплата расходов представительского характера в иностранной валюте за пределами Российской Федерации;

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

При совершении операций в пунктах 1-5 в валюте Российской Федерации допускается списание средств со счетов юридических лиц-резидентов в иностранной валюте.

В ходе проверки расчетных операций, осуществляемых с применением корпоративных карт, необходимо строго контролировать обоснованность и целевой характер каждого случая списания валютных средств.

Осуществляя проверку операций по валютным счетам, аудитор должен помнить, что продажа товаров (работ, услуг) за иностранную валюту на территории РФ запрещена.

Все операции, связанные с движением иностранной валюты на счетах в уполномоченных банках, отражаются в бухгалтерском учете в двух оценках: в иностранной валюте и в рублях. Сумма в рублях исчисляется по курсу рубля к иностранной валюте, установленному ЦБ РФ на дату совершения операции. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) датой совершения операций по валютным счетам является дата зачисления на валютный счет или списания иностранной валюты. Курсовые разницы по остаткам средств на валютных счетах исчисляются на дату: составления отчетности; совершения операции по валютному счету; могут исчисляться по мере изменения курсов валют.

Аудитор должен проверить правильность и своевременность расчета курсовых разниц и их отражение на счетах бухгалтерского учета в составе прочих доходов или расходов.

После проверки соответствия выписок банка и приложенных к ним первичных документов аудитор проверяет правильность и полноту отражения операций по валютным счетам в регистрах бухгалтерского учета. Для этого данные выписок банка сверяются с данными журнала-ордера № 2/1 и ведомости № 2/1. Остаток по валютным счетам предприятия на отчетную дату подлежит пере-

счету с отражением курсовой разницы в составе прочих доходов или расходов. Сальдо по счету 52 «Валютные счета», отражаемое в главной книге, сверяется с данными ведомости № 2/1 и выписки банка на отчетную дату.

Стоит отметить, что согласно ст. 15.25 Кодекса РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ несоблюдение установленного порядка ведения учета, составления и представления отчетности по валютным операциям, а также нарушение установленных сроков хранения учетных и отчетных документов влекут наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пятидесяти до ста минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц — от четырехсот до пятисот минимальных размеров оплаты труда.

Особого внимания требует аудит расчетов с подотчетными лицами по краткосрочным заграничным командировкам.

Иностранная валюта может выдаваться работникам предприятия в подотчет только на командировочные расходы при выезде работника в командировку за границу РФ. Аудит расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в командировку за границу РФ, целесообразно осуществлять сплошным методом, так как при выполнении этих операций наиболее часто встречаются некорректные действия подотчетных лиц.

Основными документами, которые необходимо подвергнуть изучению при проверке расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в командировку за границу, являются:

- авансовые отчеты с приложенными оправдательными документами;
- журнал регистрации авансовых отчетов;
- приказы о направлении сотрудников в заграничные командировки;
- служебные задания для направления в командировку и отчеты об их выполнении (форма Т-10а);
- приказы об установлении нормы суточных работникам;
- сметы представительских расходов и приказы об утверждении смет представительских расходов.

Признаками отсутствия или недостаточности внутреннего контроля при расчетах с подотчетными лицами, выезжающими в заграничные командировки, являются: несоблюдение установленных сроков предоставления отчетов о полученных суммах; наличие задолженности подотчетных лиц, не погашенной в установленные сроки; списание просроченной задолженности подотчетных лиц по истечении сроков исковой давности на расходы; отсутствие ут-

вержденных руководителем предприятия смет представительских расходов и т.д.

Аудитору необходимо знать особенности учета и использования дорожных чеков, т.е. платежных документов в иностранной валюте.

Для получения наличной иностранной валюты и покупки дорожных чеков организации могут использовать валютные средства, имеющиеся на их текущих валютных счетах, либо специально приобретать иностранную валюту для оплаты командировочных расходов. При этом купленная валюта зачисляется на специальный транзитный валютный счет, с которого и производится оплата дорожных чеков или снятие наличной иностранной валюты в кассу предприятия.

Основанием для приобретения организацией дорожных чеков является заявка организации. При выдаче дорожных чеков в банке командируемое лицо должно собственноручно в присутствии работника банка подписать каждый чек. При использовании чека в качестве средства платежа в целях идентификации на нем необходимо поставить вторую подпись владельца. Полученные в полномочном банке иностранная валюта и дорожные чеки в иностранной валюте, а также справки по форме № 0406007 должны быть сданы в кассу организации в тот же день. Каждая организация обязана вести журнал учета справок формы № 0406007.

Аудитором проверяется правильность ведения этого журнала. В нем должны быть указаны сумма дорожных чеков, выданная командируемому лицу, дата выдачи ему справки по форме № 0406007. В гр. 9 журнала должна стоять подпись командируемого лица, подтверждающая получение справки по форме № 0406007. Журнал учета справок по форме № 0406007 оформляется аналогично кассовой книге, т.е. он должен быть пронумерован, прошнурован и скреплен круглой печатью. На последнем листе журнала указывается количество листов, которое заверяется руководителем и главным бухгалтером, и делается оттиск круглой печати. Срок хранения этого журнала — 5 лет с даты окончания его ведения.

Далее аудитором проверяется порядок отражения выдачи валюты и дорожных чеков на командировочные расходы в бухгалтерском учете. Так как дорожные чеки имеют номинал, выраженный в иностранной валюте, их учет должен соответствовать правилам, установленным для бухгалтерского учета валютных операций в ПБУ 3/2006. Оприходование в кассу и выдача дорожных чеков под отчет отражаются в бухгалтерском учете по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. За время нахождения дорожных чеков в

кассе либо у подотчетного лица возникает курсовая разница, которая списывается как прочие доходы или расходы.

Аудитором проверяется срок представления авансовых отчетов после возвращения работника из служебной заграничной командировки, который составляет не более 10 календарных дней. Не позднее 20 календарных дней с даты возвращения из служебной командировки работника организация обязана сдать неизрасходованную иностранную валюту или дорожные чеки в уполномоченный банк и представить ему отчет по соответствующей форме, где содержатся сведения об израсходованных подотчетных суммах. Организация представляет в уполномоченный банк отчет в двух экземплярах. Один экземпляр (оригинал) подшивается в досье «Командировочные расходы», второй (копия) с отметкой банка даты присема оригинала отчета возвращается организации.

Погашение справок № 0406007 уполномоченным банком осуществляется путем проставления соответствующей отметки, заверяется подписью кассира или ответственного исполнителя бухгалтерии по учету валютных операций. После этого справки помещаются в досье «Командировочные расходы».

Если отчет не представлен в уполномоченный банк в течение 3 месяцев после даты, предусмотренной в гр. 12 заявки клиента, а ожидаемая сумма отчета превышает 5 тыс. долл., то банк в течение 5 дней обязан известить об этом Министерство финансов РФ.

Аудитор должен проверить документы, приложенные к авансовому отчету. К возмещению за время нахождения работника в заграничной командировке принимаются суточные, расходы по проезду до пункта отправления, включая расходы по провозу багажа, по найму жилого помещения, на получение заграничного паспорта и виз, за прописку паспорта, комиссионные, удержанные при обмене чека на иностранную валюту. Кроме того, аудитор проверяет правильность удержания налога на доходы физических лиц с сумм суточных, выплаченных сверх установленных законодательством норм.

Необходимо установить случаи перерасхода подотчетных авансовых сумм, подтвержденных документально. В этом случае сумма задолженности работнику может погашаться либо путем выдачи суммы задолженности наличной иностранной валюты, либо путем выдачи эквивалентной суммы задолженности в рублях, либо путем перевода средств в иностранной валюте с текущего валютного счета организации на валютный счет командированного лица.

Неиспользованная наличная иностранная валюта или дорожные чеки вносятся в кассу командированным лицом. Это может быть сделано следующими способами:

- внести в кассу неиспользованные дорожные чеки;
- внести в кассу наличную иностранную валюту в сумме неиспользованных дорожных чеков;
- погасить сумму задолженности иной наличной иностранной валютой, чем валюта полученных дорожных чеков, если курс рубля к данной иностранной валюте устанавливается ЦБ РФ;
- сочетать в любом соотношении три указанных выше варианта.

Аудитор должен проверить, производится ли пересчет по курсу ЦБ задолженности подотчетных лиц на дату утверждения представленного авансового отчета по расходам на заграничную командировку. Курсовая разница отражается в общем порядке в составе прочих доходов или расходов.

Во время пребывания за границей у представителей организации могут возникать расходы, связанные с их целевой коммерческой деятельностью. Это расходы по проведению официальных приемов представителей других фирм, посещению выставок, культурно-зрелищных мероприятий и т.д. Оплата таких расходов возможна по валютной пластиковой карте с последующим оформлением авансового отчета.

При использовании пластиковых карт для оплаты в заграничных командировках представительских расходов аудитор обращает внимание на наличие и правильность оформления следующих документов:

- приказа о направлении сотрудника в заграничную командировку с указанием фирм и их представителей, с которыми запланированы встречи, даты и места проведения встреч;
- сметы представительских расходов;
- актов проведения мероприятий с приложением оправдательных первичных документов (прилагаются к отчету о командировке).

Аудитор выявляет случаи покупки командированным лицом за границей товаров с использованием пластиковой карточки. Валютные операции по счетам пластиковых карт осуществляются в соответствии с требованиями валютного законодательства, отражение в бухгалтерском учете таких операций производится с учетом требований ПБУ 3/2006. Учет операций по счетам пластиковых карт осуществляется на счете 55 «Специальные счета в банках». Приобретенные за границей РФ с применением пластиковых карт ценности должны быть соответствующим образом оформлены. Для

их оприходования необходимы таможенная декларация, документ об оплате НДС, таможенных пошлин и сборов.

Держателями корпоративной пластиковой карты являются один или несколько сотрудников организации. Число держателей карты согласуется между руководством организации и обслуживающим банком. Аудитору необходимо проверить отчеты по израсходованным средствам, так как средства, списанные с карточного счета, считаются выданными под отчет. Расчетными документами, сопровождающими сделку по пластиковой карточке, являются чеки, свидетельствующие о расходах по карте, подтвержденные квитанциями, товарными чеками на получение соответствующих услуг. Аудитор обязан проверить на конец каждого месяца переоценку валютного остатка по карточному счету.

Далее, аудитор проверяет правильность и полноту отражения операций по расчетам с подотчетными лицами в регистрах бухгалтерского учета. Для этого данные авансовых отчетов сверяются с данными журнала-ордера № 7. Остаток дебиторской задолженности подотчетных лиц, выраженной в иностранной валюте, на отчетную дату подлежит пересчету с отражением курсовой разницы в составе прочих доходов или расходов.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие задачи стоят перед аудитом учета внешнеэкономических операций по кассе, валютному счету и прочим счетам в банках?
2. В чем состоит цель проверки валютных операций?
3. Назовите источники информации для проверки учета операций по кассе в иностранной валюте, по валютному и прочим счетам в банках.
4. Какие законодательные и нормативные акты регулируют совершение операций по кассе, валютному счету и прочим счетам в банках?
5. В чем состоят особенности аудита по корпоративным картам?
6. Должен ли аудитор проверить правильность и своевременность расчета курсовых разниц и их отражение на счетах бухгалтерского учета в составе прочих доходов или расходов?
7. Назовите источники информации для проверки расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в командировку за границу.
8. В каком документе отражается приобретение организацией дорожных чеков?

ГЛАВА 13

АУДИТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Важнейшим участком аудита внешнеэкономической деятельности является аудит реализации экспортной продукции. В ходе аудита операций по экспорту товаров, работ, услуг необходима проверка:

- выполнения условий экспортных контрактов;
- эффективности внутреннего контроля движения экспортных товаров;
- сохранности товарно-материальных ценностей, отгруженных в порядке экспортных поставок;
- уровня и оправданности накладных расходов по экспорту товаров в рублях и в иностранной валюте;
- соблюдения правил ведения бухгалтерского учета экспортных операций;
- реальности исчисленного финансового результата экспорта товаров (работ, услуг).

Основными источниками информации для проведения аудита являются следующие документы и регистры бухгалтерского учета: приказ об учетной политике предприятия; внешнеэкономические контракты; договоры с транспортными, посредническими, экспедиторскими организациями и переписка с импортерами; книга регистрации контрактов; авансовые отчеты; банковские документы; грузовые таможенные декларации и первичные товаросопроводительные документы; ведомости учета готовой продукции и отгруженной экспортной продукции; журналы-ордера № 6, 8; главная книга; книга продаж; книга покупок; бухгалтерская отчетность и налоговые декларации.

В процессе проведения проверки у аудитора может также возникнуть необходимость запросить дополнительную информацию из других источников.

Аудит реализации экспортной продукции проводится на основе *плана аудиторской проверки*, утвержденного аудиторской организацией и согласованного с проверяемым предприятием до начала аудиторской проверки. Прежде всего подлежит изучению приказ об учетной политике предприятия, из которого аудитор должен получить информацию о способах ведения бухгалтерского учета тех операций, которые в соответствии с законодательством могут отражаться несколькими способами. Особое внимание ау-

дитор обращает на организацию налогового учета и систему внутреннего контроля экспортной деятельности, закрепленную учетной политикой предприятия.

Для оценки состояния внутреннего контроля за совершением экспортных операций аудитор должен выяснить ряд возможных обстоятельств:

- налажен ли учет экспортных товаров по этапам их движения?
- как осуществляется контроль и анализ фактов задержки товаров в портах и других пунктах за границей?
- как контролируются и списываются потери товаров (в том числе в пределах норм естественной убыли)?
- соответствуют ли условия экспортных поставок условиям заключенных контрактов и требованиям «Инкотермс»?
- какова схема документооборота и корреспонденции счетов для отражения экспортных поставок?
- как налажен аналитический учет экспортных операций?

По результатам подобного тестирования аудитор может определить эффективность системы внутреннего контроля за движением экспортных товаров. Контроль считается организованным хорошо в том случае, если учет обеспечивает предоставление информации о месте нахождения каждой партии товара на любом этапе его движения до момента сдачи товарополучателю и предотвращение дополнительных расходов и потерь на его доставку.

Выяснив состояние системы внутреннего контроля, необходимо уточнить программу проверки экспортных операций.

Аудитор вправе самостоятельно определять последовательность, объемы и объекты выполнения аудиторских процедур, учитывая в первую очередь специфику проверяемой организации. Как правило при проверке экспортных операций выделяют следующие предметные области исследования (циклы):

- формирование расходов и себестоимости экспортируемой продукции;
- продажа продукции на экспорт и формирование доходов от экспорта;
- расчеты с бюджетом по НДС, акцизам, таможенным сборам и пошлинам;
- операции по валютным счетам.

Конкретный перечень вопросов, решаемых в рамках каждого из циклов, представляет собой, по сути, фрагмент общей программы проверки (см. таблицу 13.1). При этом в отношении цикла прочих экспортных операций целесообразно проводить сплошной

аудит ввиду значительных сложностей отражения их как в бухгалтерском и налоговом учете, часто возникающих ошибок. В особой степени это касается товарообменных внешнеэкономических сделок. Проверку пересчета в рубли сумм доходов и расходов по экспортной сделке, выраженных в иностранной валюте, целесообразно проводить не в цикле валютных операций, а в каждом из пунктов, где присутствует необходимость таких пересчетов. Сверка итогов учетных записей, представленная в программе аудита как второй этап, не является отдельным циклом. Она производится на основе уже проверенных данных учетных регистров и позволяет оценить правильность переноса сведений из них в бухгалтерскую отчетность, формирование финансовых результатов от экспортных операций и обоснованности начисления соответствующих налоговых платежей.

Таблица 13.1

Программа аудита экспортных операций¹

№ п/п	Наименование цикла	Аудиторские процедуры	Содержание аудиторских процедур
Этап первый: сбор аудиторских доказательств			
1	Цикл формирования расходов по экспортным операциям	1. Проверка формирования себестоимости экспортной продукции (работ, услуг)	1. Изучение методов калькулирования и учета затрат на производство продукции. 2. Изучение порядка раздельного учета затрат на производство экспортной и иной продукции. 3. Проверка состава затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг) на предмет их экономической оправданности, документального подтверждения, своевременности отражения.
		2. Проверка формирования расходов на продажу по экспортной продукции (работ, услуг)	1. Изучение внешнеторговых контрактов для оценки выбранного базиса поставки (момента перехода риска случайной гибели товара, который определяет состав коммерческих расходов поставщика и покупателя по внешнеэкономической сделке). 2. Проверка состава затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг) на предмет их экономической оправданности, документального подтверждения, своевременности отражения, соответствия указанному в контракте базису поставки. 3. Проверка состава расходов на продажу в иностранной валюте, расчета их сумм, отрезания по ним курсовых разниц.

¹ Горячих С.П., Чикишева А.Н. Программа аудита экспортных операций // «Бухгалтер и закон», № 4, апрель 2008 г.

Продолжение табл. 13.1

№ п/п	Наименование цикла	Аудиторские процедуры	Содержание аудиторских процедур
2	Цикл формирования доходов по экспортным операциям	1. Проверка отражения отгрузки продукции (работ, услуг)	1. Изучение внешнеэкономических контрактов для оценки сроков поставки и порядка отгрузки продукции (работ, услуг). 2. Проверка правомерности и правильности использования счета 45 «Товары отгруженные», ведения аналитического учета по счету в разрезе экспортной и иной продукции.
		2. Проверка отражения выручки по экспортным операциям	1. Проверка своевременности и обоснованности отражения выручки от экспортной операции в бухгалтерском учете. 2. Проверка пересчета сумм выручки и дебиторской задолженности в валюту РФ, отражения курсовых разниц.
3	Цикл прочих экспортных операций	1. Проверка экспортных операций с участием посредника	1. Изучение внешнеэкономических контрактов и договоров с посредником для оценки целесообразности и соответствия законодательству существенных условий сделки. 2. Проверка своевременности и полноты отражения выручки от сделки. 3. Проверка отражения отгрузки продукции (работ, услуг). 4. Проверка расчетов с посредником. 5. Проверка перерасчета сумм доходов и расходов по сделке, выраженных в иностранной валюте, в рубли и отражения курсовых разниц.
		2. Проверка товарообменных внешнеэкономических операций	1. Изучение внешнеэкономических контрактов для оценки целесообразности и соответствия законодательству существенных условий сделки. 2. Проверка оценки передаваемых и получаемых ценностей по бартерной сделке. 3. Проверка отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций. 4. Проверка перерасчета сумм доходов и расходов по сделке, выраженных в иностранной валюте, в рубли и отражения курсовых разниц.
4	Цикл расчетов с бюджетом	1. Проверка расчетов по НДС	1. Проверка ведения отдельного учета по «входному» НДС: изучение аналитического учета по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям», применяемого метода расчета сумм налога, относящегося к экспортным операциям, изучение налоговых регистров по НДС, где отражается расчет.

Продолжение табл. 13.1

№ п/п	Наименование цикла	Аудиторские процедуры	Содержание аудиторских процедур
			2. Проверка правомерности применения ставки 0% путем изучения необходимого для подтверждения факта экспорта пакета подтверждающих документов на предмет наличия всех документов, их достоверности и сопоставимости друг с другом. 3. Проверка начисления и уплаты НДС по неподтвержденному экспорту. 4. Проверка правильности заполнения налоговой декларации по НДС, расчета сумм налога к возмещению. 5. Проверка отражения в бухгалтерском учете записей по начислению, возмещению НДС по экспортным операциям.
		2. Проверка расчетов по акцизам	1. Проверка начисления и уплаты сумм акцизов по подакцизным товарам. 2. Проверка отражения в бухгалтерском учете записей по начислению и уплате акцизов.
		3. Проверка расчетов по таможенным сборам и пошлинам	1. Проверка правильности расчета таможенной стоимости экспортируемой продукции (товаров, работ, услуг). 2. Проверка правильности расчета сумм таможенных сборов и пошлин. 3. Проверка правильности оформления таможенной декларации. 3. Проверка отражения в бухгалтерском учете записей по начислению и уплате таможенных пошлин и сборов.
5	Цикл валютных операций, связанных с экспортом	1. Проверка получения оплаты за отгруженную продукцию (работы, услуги)	1. Проверка полноты поступления валютной выручки на валютный счет организации. 2. Проверка пересчета сумм поступившей валютной выручки, расчета курсовых разниц и отражения их в бухгалтерском учете.
		2. Проверка отражения авансов, полученных по экспортным операциям	1. Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете полученных авансов и их зачета. 2. Проверка сумм поступивших и зачетных авансов без расчета по ним курсовых разниц и отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Окончание табл. 13.1

№ п/п	Наименование цикла	Аудиторские процедуры	Содержание аудиторских процедур
Этап второй: сверка итогов учетных записей, первичных документов и показателей отчетности			
1		Проверка тождественности данных учетных регистров в части ведения экспортных операций и отражения их в бухгалтерской отчетности	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сверка данных первичных документов с данными аналитических регистров. 2. Сверка данных аналитических и синтетических регистров. 3. Сверка данных синтетических регистров с данными главной книги и оборотно-сальдовой ведомости. 4. Проверка правильности определения сумм по статьям бухгалтерской отчетности, на которые влияют экспортные операции организации

Следует отметить тесную связь между отдельными циклами. Так, процесс проверки формирования себестоимости отгружаемой продукции (работ, услуг) неразрывно связан с проверкой налоговых вычетов по НДС. Практически на каждом этапе необходимо параллельно осуществлять проверку формирования и отражения курсовых разниц по счетам бухгалтерского учета. Поэтому в ходе планирования аудита и формирования аудиторской группы следует предусмотреть наличие координатора действий всех членов группы, который будет контролировать и объединять результаты проверок каждого сегмента и формировать мнение об экспортных операциях в целом. Его роль особенно важна на этапе проверки взаимной увязки показателей системного бухгалтерского учета с данными первичных документов и финансовой отчетности (в части экспортных операций).

На начальном этапе аудита экспорта необходимо изучить условия внешнеторговых контрактов и сравнить их с паспортами экспортных сделок. Аудитор выясняет, какие организации оказывают услуги по транспортировке и сопровождению экспортных грузов. Если предприятие использует услуги сторонних организаций по транспортировке грузов, упаковке, хранению, то эти расходы могут включаться или не включаться в себестоимость реализованной продукции. Это обусловлено двумя возможными вариантами оплаты услуг покупателем: либо все услуги включены в контрактную стоимость продукции и возмещаются покупателям по усло-

виям поставки и контракта, либо услуги возмещаются покупателем сверх цены контракта, что зависит от порядка предусмотренного проведения расчетов по договору и условий поставки согласно «Инкотермс». Аудитору необходимо знать базисные условия поставки товара и обратить внимание на то, зафиксированы ли они договором и выполняются ли.

На финансовые результаты экспортных операций влияют накладные расходы по экспорту. В этой связи, осуществляя проверку экспортных операций, следует проанализировать целесообразность и законность этих расходов. Изучение содержания накладных расходов начинают со сравнительного анализа, в ходе которого определяют абсолютные и относительные изменения каждой статьи накладных расходов в сравнении с фактическими данными базисного периода и сметой отчетного года. Такой анализ целесообразно проводить отдельно по накладным расходам по экспорту в рублях и иностранной валюте. Определение абсолютных и относительных отклонений позволит аудитору обратить внимание на те статьи затрат, по которым наблюдаются наиболее существенные изменения.

Увеличение абсолютного размера накладных расходов на экспорт товаров может произойти в результате изменения: способа и дальности перевозки; объема перевалочного груза; средней стоимости перевалки 1 т груза; изменений транспортных тарифов и стоимости хранения грузов и т.д.

Аудитор, располагая данными анализа и учитывая отклонения по отдельным статьям накладных расходов, определяет, какие статьи следует подвергнуть тщательной проверке. Обычно при экспорте товара (работ, услуг) возникают и другие затраты, в число которых входят штрафы, пени, неустойки, выплачиваемые покупателям, транспортно-экспедиторским и другим организациям. Они по своей экономической природе являются непроизводительными расходами по экспорту и поэтому отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Применение приема прослеживания позволит аудитору выявить необоснованность отражения в составе накладных расходов по экспорту непроизводительных расходов (штрафов, пеней, неустоек). В таком случае аудитор обязан рекомендовать произвести корректировку в учете на уменьшение накладных расходов и увеличение прибыли.

В ходе аудита экспортных операций необходима проверка соблюдения сроков и полноты расчетов по поступлению экспортной выручки. Если в условиях контракта определена такая форма рас-

чета, как «перевод», необходимо проверить полноту поступления экспортной выручки. Период поступления выручки по текущим валютным операциям должен быть ограничен сроком в 90 дней, иначе предприятие может быть подвергнуто штрафным санкциям со стороны органов валютного контроля. При использовании формы расчетов «документарный аккредитив» предприятие-экспортер должно быть заранее осведомлено о наличии денег на аккредитиве. И если аудитор уверен в добросовестности уполномоченного банка, полноту поступления выручки можно проверять только по отдельным контрактам.

Аудитору необходимо проверить правильность отражения в бухгалтерском учете расчетов по экспортным операциям. При этом осуществляется проверка правильности, полноты и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета экспортной выручки, погашения дебиторской задолженности по ранее отгруженным товарам, своевременного и правильного определения курсовой разницы. В случае выявления ошибок аудитор указывает на них и предлагает исправить до момента подготовки аудиторского заключения.

Сравнивая условия договоров на экспорт и учетную политику предприятия, аудитор должен выяснить, соответствуют ли момент определения выручки, закрепленный учетной политикой, и условия внешнеторговых контрактов данным ведомости № 16 «Реализация продукции, работ, услуг»; имеются ли в контракте условия о переходе права собственности на товар, не совпадающие с моментом выполнения условий поставки. Необходимо также сравнить данные выставленных счетов на оплату продукции с данными грузовых таможенных деклараций и проверить, совпадает ли сумма счета с суммой фактурной стоимости товара, указанной в гр. 22 «Валюта и общая фактурная стоимость товара» ГТД. Общая стоимость товара должна быть равна сумме, указанной в выставленном счете. Кроме того, должны совпадать валюта контракта, валюта платежа, валюта, указанная в счете, и валюта таможенного оформления. В случае отличия валют по одной партии в разных документах аудитор должен уточнить, каким образом предприятие переводит одну валюту в другую. Методика пересчета валют должна быть определена контрактом. Вся эта информация необходима аудитору для подтверждения остатков по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Экспортные поставки».

В состав таможенных платежей, уплачиваемых при экспорте товаров, включаются таможенная пошлина, сборы за выдачу ли-

цензий, таможенные сборы за таможенное оформление, таможенные сборы за хранение товара, таможенные сборы за таможенное сопровождение товаров, плата за информирование и консультирование, плата за участие в таможенных аукционах и т.д. Аудитору необходимо проверить правильность и законность уплаты данных видов платежей.

Следующий этап — проверка правильности, полноты и своевременности оприходования выручки, закрытия дебиторской задолженности по ранее отгруженным партиям, своевременного и правильного определения курсовой разницы, возникающей на счетах расчетов. Отражение курсовой разницы должно соответствовать учетной политике предприятия. В случае несоответствия аудитор указывает на ошибки и предлагает исправить их до момента подготовки аудиторского заключения.

Ошибки, которые допускает предприятие, могут быть классифицированы как *исправимые* и *неисправимые*. Причиной исправимых ошибок является нарушение методологии бухгалтерского учета. Существуют также ошибки, которые *приводят к нарушению валютного законодательства*. Их причиной являются несвоевременное, неправильное составление первичных документов, их неверная классификация при отражении на счетах бухгалтерского учета.

Подобные процедуры позволяют аудитору получить сведения для подтверждения данных строки 010 «Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Очень важно проверить себестоимость поставляемой на экспорт продукции. Для этого аудитору необходима первичная учетная документация по оприходованию и списанию сырья и материалов на производство экспортной продукции. Это связано с проверкой обоснованности использования при экспорте ставки обложения налогом на добавленную стоимость в размере 0% и соответствующего возмещения из бюджета суммы НДС, уплаченной экспортером поставщикам сырья, материалов, других товаров, работ и услуг, использованных при производстве экспортной продукции. Поэтому следует выяснить глубину разделения аналитического учета затрат производства экспортной продукции и продукции, реализуемой на внешнем рынке. При этом аудитор сталкивается, как правило, с рядом трудностей, поскольку технологические особенности многих производств не позволяют обеспечить разде-

льный учет продукции, выпускаемой на экспорт, и продукции, предназначенной для реализации на внутреннем рынке. Аудитор может использовать информацию о результатах проверки достоверности остатков по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 10 «Материалы», о методах учета оприходованных материалов. На данном этапе необходимо сделать выводы о соответствии методов учета выбранной учетной политике.

На основе методов учета себестоимости, выбранных предприятием, проверяется правильность определения себестоимости произведенной, отгруженной и реализованной продукции на экспорт (производственная себестоимость и полная фактическая себестоимость). Особенность такой проверки состоит в том, что при использовании предприятием метода учета себестоимости продукции в учетных ценах, если условиями контракта предусмотрены особые условия по переходу права собственности и предприятие имеет в балансе остатки по счету 45 «Товары отгруженные» (экспорт), возникает необходимость переоценки себестоимости продукции в аналитическом учете по этому счету. В данном случае аудитор должен проверить всю цепочку — от условий контракта по этапам отгрузки (учетным партиям) до формирования финансового результата по каждой партии продукции (в периоды резкого колебания курсов валют это особенно важно). Причем возникает необходимость делать расчет себестоимости реализованной продукции при наступлении каждого факта оплаты. Переоценка счета 45 «Товары отгруженные» производится исключительно по данным аналитического учета, поскольку в балансе счет 45 может быть отражен только в оценке по фактической себестоимости. Следует отметить трудоемкость данного этапа проверки, поскольку для подтверждения достоверности остатков счета 45 требуется провести их последовательный пересчет за весь проверяемый период.

По результатам аудита реализации экспортной продукции аудитор получает информацию для проверки заполнения отдельных строк налоговых деклараций, связанных с расчетом налога на прибыль и налога на добавленную стоимость. Эта информация необходима для подтверждения правильности расчетов по налогам и сборам в бюджет.

Предприятия могут получать доходы за рубежом, которые не связаны с экспортом продукции, работ или услуг, а обусловлены экспортом капитала. Это — доходы от вложений в уставные капиталы иностранных предприятий с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении; от приобретения ценных

бумаг; переводов в оплату прав собственности на здания, сооружения и иное имущество, включая землю и ее недра, относимые по законодательству страны местонахождения к недвижимому имуществу, а также иных прав на недвижимость.

Важным аспектом аудиторского контроля подобных операций является проверка их соответствия действующим нормам законодательства РФ о валютном регулировании и валютном контроле.

При аудите расчетов с иностранными покупателями и заказчиками по экспорту изучаются формы расчетов и сроки поступления платежей, выявляются случаи экспорта товаров в кредит и обоснованность ставки платежей за кредит, анализируются причины дебиторской задолженности иностранных покупателей за отгруженные на экспорт товары.

Подтверждение дебиторской задолженности является важным моментом аудиторской проверки. Подтверждение дебиторской задолженности может производиться в форме запроса или документирования. При этом необходимо подтвердить точность ее отражения в учете или выявить разногласия сторон.

Аудиторы могут сделать запрос на подтверждение дебиторской задолженности, а иностранный покупатель должен дать ответ только в случае несовпадения числящейся на его счетах суммы и указанной в запросе. Если покупатель не дал ответа на запрос, то это рассматривается как свидетельство того, что на счетах экспортера информация о дебиторской задолженности верна. Принято считать, что при помощи подтверждений можно выявить неточности в задолженности, числящиеся как у поставщика, так и у покупателя.

В тех случаях, когда аудиторская организация работает с аудируемым предприятием постоянно и осуществляет проверку поэтапно — за первый, второй, третий, четвертый кварталы, запрос клиентам о подтверждении задолженности необходимо делать не в конце года, а на более близкую дату. Такой подход к проверке реальности дебиторской задолженности позволяет аудитору более качественно осуществить проверку.

Реальность дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги) на экспорт возможно определить, применяя аудиторскую процедуру документального подтверждения. Посредством процедуры документирования проверяют счета, по которым не получены подтверждения, т.е. не дан ответ покупателем на запрос аудиторов или в полученных подтверждениях предприятия имеются расхождения с данными покупателя. Документирование

дебиторской задолженности возможно осуществлять и в другом направлении, проводя проверку просроченной задолженности по счетам на начало каждого квартала, что позволит определить суммы задолженности по срокам.

Особое внимание в ходе аудита уделяют проверке правильности исчисления курсовых разниц. Курсовые разницы пересчитываются на дату совершения операции (получение выручки) и на дату составления отчетности за период. В соответствии с ПБУ 3/2006 датой совершения операций по реализации товаров (работ, услуг) за иностранную валюту считается дата признания доходов организации в иностранной валюте. Для признания выручки в качестве дохода должны быть выполнены условия, перечисленные в п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации». При этом курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Выполнение этих условий также должно быть объектом контроля.

По результатам проверок аудитор делает выводы и формирует мнение о существенности выявленных нарушений и достоверности финансовой отчетности предприятия, принимает решение о виде аудиторского заключения, которое будет подготовлено для проверяемого предприятия.

Для повышения качества проверок, сокращения сроков и трудозатрат аудиторских организаций целесообразно разрабатывать внутрифирменные аудиторские стандарты, содержащие классификацию типичных ошибок в учете, допускаемых организациями-экспортерами, а также способы их выявления и исправления.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается цель аудита реализации экспортной продукции?
2. Назовите основные источники информации для проведения аудита экспортных операций.
3. Какие обстоятельства должен выяснить аудитор для оценки состояния внутреннего контроля за совершением экспортных операций?
4. Какие вопросы изучает аудитор на начальной стадии аудита экспорта?
5. Какие параметры включаются в программу аудита экспортных операций?
6. Какие основные ошибки может обнаружить аудитор при проверке правильности отражения в бухгалтерском учете расчетов по экспортным операциям?
7. С какими трудностями сталкивается аудитор при проверке учета затрат на производство экспортной продукции?
8. Назовите основные процедуры проверки расчетов с иностранными покупателями и заказчиками.
9. Назовите основные направления проверки правильности исчисления курсовых разниц.
10. В чем заключаются особенности аудита накладных расходов по экспортным операциям?
11. Какие нормативные акты регулируют аудит экспортных операций?

ГЛАВА 14

АУДИТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Импорт является важным видом внешнеэкономической деятельности, сопряженным с рядом рисков, в том числе и с риском искажения данных бухгалтерского учета и налогооблагаемых показателей.

Цель аудита импортных операций:

- контроль выполнения контрактов по импорту;
- проверка эффективности систем внутреннего контроля за движением импортных товаров и их оплатой;
- проверка уровня и оправданности учтенных накладных расходов по импорту товаров в рублях и инвалюте;
- соблюдение валютного законодательства и правил, предусмотренных Положениями по ведению бухгалтерского учета и отчетности, в частности Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»;
- подтверждение реальности исчисления финансовых результатов операций по импорту.

Ввоз многих видов товаров на территорию РФ осуществляется на основании лицензий, выдаваемых исходя из перечня товаров, подлежащих лицензированию. Необходимо установить законность самого факта импорта конкретных видов ценностей.

Особенности налогообложения импорта работ и услуг связаны с удержанием налогов с нерезидентов-экспортеров у источника получения дохода и с исполнением российским импортером функций налогового агента. Исполнение этих функций также должно быть объектом аудита.

Важным этапом аудита является оценка состояния системы внутреннего контроля осуществления операций импорта. При этом должны быть исследованы организация аналитического учета импортных товаров по всем этапам их движения и порядок их инвентаризаций, списания потерь и недостач, оприходования и последующей реализации. Особого внимания требуют вопросы организации и методики контроля приемки импортируемых товаров и осуществления расчетов с экспортерами.

При проверке правильности формирования импортной стоимости товаров необходимо анализировать следующие документы: контракты с зарубежными поставщиками с указанием вида и ко-

личества поставляемых товаров, цены и условия сделки; способы расчетов, дополнительные условия; акцептованные счета фирм-поставщиков с приложениями спецификаций, дубликатов или квитанций грузового или железнодорожного сообщения, консаментов, грузовые таможенные декларации; платежные поручения на оплату импортных закупок; приемные акты, подтверждающие поступления товаров в порты или на склады, в том числе приемные акты иностранных экспедиторов, консигнаторов, подтверждающие движение товаров за границей, коммерческие акты, свидетельствующие о недостачах, излишках, порче товаров.

Для определения импортной стоимости товаров предприятия могут использовать субсчет «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» на счетах учета товаров, материалов или оборудования или на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Аудитор проверяет правильность расчета и отражения по этим субсчетам сумм, уплаченных при ввозе таможенной пошлины, акцизов, НДС и таможенных сборов.

Следующий этап аудита импортных операций — изучение условий контрактов и сравнение их с паспортами сделок, выявление фактов оказания услуг по транспортировке и сопровождению импортных товаров. Если предприятие использует услуги сторонних организаций по транспортировке товаров, упаковке, хранению, то такие расходы могут включаться либо не включаться в контрактную стоимость продукции. Это зависит от порядка установленных в контракте расчетов и условий поставки.

Важным моментом аудита импорта товаров является проверка реальности кредиторской и дебиторской задолженности по операциям, обусловленным импортом товаров (работ, услуг).

Рассматривая возможность сбора данных о реальности числящейся кредиторской задолженности иностранным поставщикам, аудиторы должны уделить внимание полноте отражения в учете документов по оприходованию товаров, выполненным услугам, работам. Это обусловлено тем, что обычно предприятия больше уделяют внимание учету доходов от реализации импортных товаров и меньше — учету обязательств. Следовательно, аудиторы должны стремиться выявить неучтенные счета поставщиков.

Для выявления неучтенных обязательств аудиторы используют прием *прослеживания*, сущность которого заключается в том, что аудитор сверяет записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, контрактов, денежных оправдательных документов, свидетельствующих об оплате поставщикам за полу-

ченные товары, работы, услуги. Некоторые счета могут быть не отражены в регистрах бухгалтерского учета случайно, из-за ошибок во время учета.

При проверке документов поставщика могут быть выявлены случаи, когда товар отправлен и получен проверяемым предприятием в одном отчетном периоде, а отражен в учете — в другом. На практике бывают случаи, что такие документы могут вообще не найти отражения в учете. Такая путаница может создаваться в тех случаях, когда товар получает одно предприятие, а оплату за него осуществляет другое. Выявить такие случаи возможно, сочетая приемы прослеживания и документального подтверждения учетных записей.

Для оценки реальности учетных остатков кредиторской задолженности используют прием документального подтверждения. При этом выбирается задолженность по конкретному поставщику и сверяется ее соответствие последним счетам-фактурам и документам, подтверждающим оплату.

Полезно сопоставить кредиторскую задолженность на конец месяца с суммами уплаты задолженности в последующем месяце. Сопоставление размера обязательств (задолженности) на конец года и последних счетов, а также оплат, сделанных в последующие периоды, позволяет собрать данные об остатках обязательств на конец года и выявить неучтенные обязательства.

При выявлении существенных отклонений необходимо запросить подтверждение у поставщиков, особенно при небольших или нулевых остатках на счетах у тех поставщиков, которые постоянно осуществляют поставки товаров, выполняют работы, оказывают услуги проверяемому предприятию. Однако при этом аудитору следует изучить применяемые формы расчетов, которые предусмотрены контрактом на импортные поставки.

Как и при аудите экспорта, особое внимание следует уделить проверке правильности исчисления курсовых разниц. Курсовые разницы по расчетам с поставщиками пересчитываются на дату совершения операции и на дату составления отчетности за период. В соответствии с ПБУ 3/2006 датой совершения операций по импорту материально-производственных запасов считается дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары. Следовательно, аудитору необходимо внимательно изучить положения внешнеторгового контракта относительно момента перехода права собственности от поставщика к покупателю. Одновременно он выясняет, имеются ли факты переоценки стоимости

оприходованных импортных товаров. В соответствии с п. 10 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости активов, полученных по импорту после принятия их к бухгалтерскому учету, в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю не производится.

Изучение практики импорта не только материальных ценностей, но и работ, услуг показывает, что при аудите этих операций следует учитывать риски искажения как бухгалтерской, так и налоговой отчетности. Особенностью таких внешнеэкономических операций является порядок налогообложения, который связан с удержанием налогов с нерезидента у источника получения дохода и исполнением российским партнером функций налогового агента. В связи с этим аудитору необходимо обращать внимание не только на особенности валютного регулирования и валютного контроля, с которыми на разных этапах сталкиваются все участники сделки, но и учитывать особенности налогообложения с применением норм международного права. Эта проблема была поставлена и исследована Кулининой Г.В., Шалышовой Н.Г. и Юшковой С.Д. в их известном учебном пособии «Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организаций»¹.

Для того чтобы выразить мнение относительно полноты и достоверности учетного отражения проведенной импортной операции, аудитору необходимо учесть специфические факторы, связанные с выполнением такого рода операций:

- межгосударственные отношения России и страны нахождения экспортера;
- статус иностранного юридического лица;
- место осуществления импортируемых работ (услуг) и источника дохода нерезидента;
- особенности налогообложения, определенные международными конвенциями;
- предварительное освобождение от налогообложения.

Особое значение имеет определение статуса иностранного юридического лица. Это позволяет аудитору оценить необходимость удержания налогов из выручки зарубежного партнера. По действующему российскому законодательству если иностранное юридическое лицо имеет статус постоянного представительства, то оно является самостоятельным налогоплательщиком. Это положение содержится в нормах главы 25 НК РФ (ст. 307). Однако *статус*

¹ Кулинина Г.В., Шалышова Н.Г., Юшкова С.Д. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности организаций. М.: Бухгалтерский учет, 2006.

постоянного представительства для целей налогообложения отличается от определения представительства в гражданском праве. Понятие постоянного представительства с точки зрения налогового законодательства распространяется как на саму иностранную организацию, так и на ее обособленное подразделение или на российское предприятие, выступающее в роли так называемого зависимого агента иностранного юридического лица (п. 9 ст. 306 НК РФ). Единственным критерием определения представительства как постоянного по действующему ныне законодательству является регулярность осуществления предпринимательской деятельности на территории России (п. 2 ст. 306 НК РФ).

Но законодательством не разъяснено понятие «регулярная деятельность иностранной организации», а аудиторские организации не вправе самостоятельно определять статус иностранной организации для целей налогообложения, исходя из характера конкретной сделки. С этой целью для формирования достоверного мнения о правильности исполнения резидентом функций налогового агента аудитор может идентифицировать статус иностранной организации по расчетно-платежным документам (инвойсам, счетам-фактурам и т.п.), где наличие идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) указывает на то, что иностранная компания является самостоятельным плательщиком налогов в Российской Федерации. Но для однозначного вывода относительно исполнения резидентом функций налогового агента этого недостаточно, аудитор должен убедиться, что помимо первичных документов у российского контрагента есть нотариально заверенная копия свидетельства о постановке нерезидента на учет в налоговых органах, оформленная не ранее, чем в предшествующем налоговом периоде. В противном случае с доходов постоянного представительства резидент обязан удерживать налог у источника выплаты. Именно это требование содержится в НК РФ (подп. 1 п. 2 ст. 310). В дополнение к ИНН нерезиденту присваивается код причины постановки на учет (КПП), который в обязательном порядке указывается в платежных документах. При отсутствии ИНН в расчетно-платежных документах аудитор должен руководствоваться нормами конкретного международного соглашения об избежании двойного налогообложения для проверки правильности удержания налога у источника выплаты.

При проведении проверки аудитор обязан принимать в расчет тот факт, что *если нерезидент не состоит на налоговом учете в Российской Федерации, то это вовсе не означает, что он полностью*

освобожден от уплаты налогов; в этом случае, как правило, возникает обязанность исполнения функций налогового агента у российского партнера.

Необходимо отметить, что перечень доходов нерезидентов, не осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства, подлежащих налогообложению у источников выплаты, согласно нормам НК РФ неполный. В частности, в него не включены доходы от оказания услуг или работ, за исключением осуществления международных перевозок (ст. 309 НК РФ). Учитывая этот факт, аудитор должен уделить особое внимание операциям, связанным с оказанием услуг и проведением работ иностранным контрагентом отечественному предприятию. Сплошной проверке должны подвергаться все сделки, не подлежащие обложению налогом у источника выплаты, на предмет наличия на российском предприятии документального обоснования того, что оказание услуг или работ не приводит к образованию постоянного представительства в Российской Федерации (п. 2 ст. 309 НК РФ).

После определения статуса иностранного контрагента по сделке аудитор должен определить место оказания услуг. С одной стороны, если услуги были оказаны на территории иностранного государства, то они не могут облагаться налогом на доходы по нормам российского законодательства. Но, с другой стороны, следует иметь в виду, что доходы от оказанных работ и услуг за пределами Российской Федерации не облагаются налогом у источника выплаты только в том случае, если у налогового агента имеются первичные документы, подтверждающие место оказания услуг на территории иностранного государства. Однако в главе 25 НК РФ не дается разъяснения понятию «место оказания услуг». Что касается первичных документов, то целесообразно рекомендовать аудитору следовать Перечню документов, подтверждающих выполнение работ и оказание услуг, разработанному совместно МВЭС России, ГТК России, ВЭК России.

Следующей особенностью, на которую необходимо обратить внимание, является порядок расчета и удержания налога на добавленную стоимость с нерезидента. В отличие от норм главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ в ст. 148 НК РФ раскрыто понятие «место реализации работ (услуг)» для определения налогооблагаемой базы в целях НДС. И если местом реализации услуг и работ признается территория иностранного государства, то импортная операция не является объектом для исчисления налога на добавленную стоимость.

Основанием для подтверждения места выполнения работ (услуг) за пределами России согласно ст. 148 НК РФ служат контракты и договоры, заключенные с иностранными контрагентами, а также иные документы, подтверждающие факт выполнения работ и оказания услуг. Подтверждением будут служить первичные документы, в которых указаны полные реквизиты места оказания услуг, а также расчетно-платежные документы, отражающие факт оплаты услуг: счета и счета-фактуры; платежные поручения на перевод средств с отметкой банка; выписки банка о списании средств со счета плательщика. Основание для удержания НДС возникает у российского партнера только в том случае, если нерезидент не состоит на учете в налоговом органе и не имеет ИНН.

При проведении операции по импорту услуг иностранное юридическое лицо как контрагент по сделке получает определенный доход. При проверке доходов аудиторю в первую очередь необходимо определить вид дохода: активный или пассивный.

Активный доход — это доход нерезидента от непосредственной деятельности, осуществляемой на территории России самостоятельно либо через третьих лиц. К такого рода доходам относятся доходы от оказания аудиторских и бухгалтерских услуг, консалтинговых услуг по управлению инвестиционной коммерческой деятельностью, рекламных, юридических услуг и т.п., что находит отражение при заполнении нерезидентом формы «Уведомление об активных источниках доходов в Российской Федерации».

Пассивный доход — это доход, получаемый не от основного (активного) вида деятельности нерезидента на территории России. К таким доходам можно отнести получение дивидендов, процентов, доходов от долевого участия, лицензионных платежей (роялти) и других доходов, полный перечень которых приведен в форме «Уведомление о пассивных источниках доходов в Российской Федерации».

Одной из особенностей импорта услуг является наличие международных конвенций, соглашений, договоров об избежании двойного налогообложения, которыми может быть предусмотрено полное освобождение от налогообложения или применение пониженных ставок для конкретных доходов нерезидентов в России. При аудите импортных операций необходимо следовать конституционному принципу о приоритете норм международного права над нормами российского законодательства (ст. 15 Конституции РФ). Этот принцип закреплен в Налоговом кодексе РФ (ст. 7). Он означает, что при проведении проверки операций по импорту работ и

услуг аудитор должен руководствоваться прежде всего нормами международного права и лишь затем — положениями российского законодательства. В случае если двусторонние соглашения между странами об избежании двойного налогообложения отсутствуют, необходимо следовать нормам действующего законодательства России.

В отношении нерезидентов глава 25 НК РФ предусматривает возможность освобождения от налогообложения или возврата удержанных налогов с целью избежания двойного налогообложения. При проведении аудита импорта услуг необходимо иметь в виду то, что существование международного соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между странами, само по себе не является основанием для неудержания налога на доход у источника выплаты. Аудитор должен убедиться, что у российского контрагента есть основание для неисполнения функций налогового агента, каковым является наличие у налогового агента надлежащим образом оформленного подтверждения от нерезидента в случае выплаты ему доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации. Такой документ должен содержать подтверждение постоянного местонахождения нерезидента в том государстве, с которым Россия имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, заверенный компетентным органом соответствующего иностранного государства (ст. 312 НК РФ). При этом аудиторю необходимо иметь в виду, что международные соглашения об избежании двойного налогообложения не распространяются на косвенные налоги, к которым относится налог на добавленную стоимость.

На рис. 14.1 представлен порядок исполнения резидентом функций налогового агента с учетом особенностей налогообложения импорта работ, услуг и норм действующего законодательства¹.

В том случае, если место реализации и потребления импортных услуг находится за пределами Российской Федерации (например, ремонт или строительство офиса зарубежного представительства российской компании), не возникает обязанности уплаты налога на добавленную стоимость с выручки иностранного партнера. Поэтому аудитор должен убедиться в том, что российский импортер не удержал в данной ситуации НДС с выручки своего зарубежного подрядчика.

¹ Кулинина Г.В., Шальшова Н.Г., Юшкова С.Д. Указ соч..

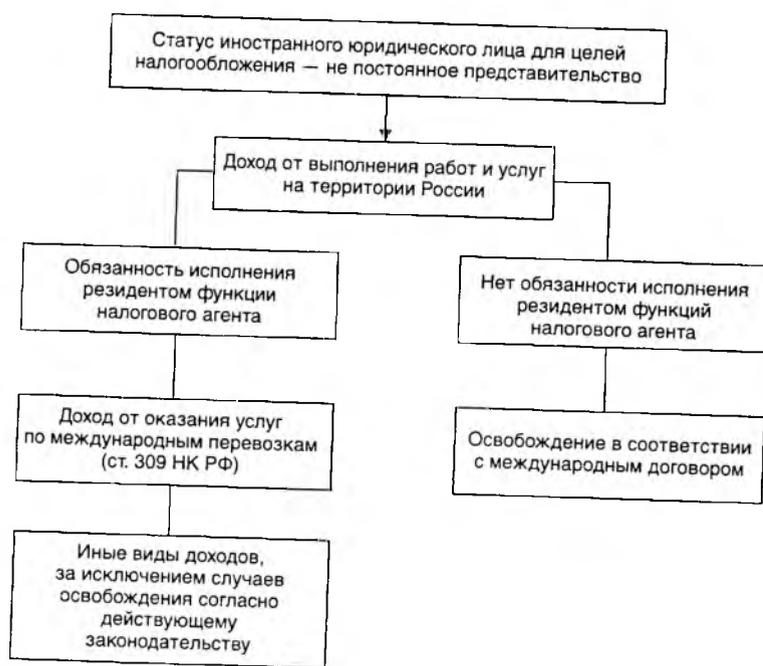


Рис. 14.1. Порядок исполнения резидентом функций налогового агента при импорте работ и услуг

Если же местом потребления импортируемых услуг, а следовательно, и источником дохода зарубежного партнера является Россия, то аудит имеет другую специфику. Если иностранная организация не является самостоятельным налогоплательщиком в Российской Федерации (не имеет постоянного представительства в России и не указывает ИНН в своих первичных документах), то российский импортер должен исполнять функции налогового агента. А поскольку доход иностранного партнера подлежит налогообложению у источника возникновения (п. 2 ст. 309 НК РФ), то из его выручки российским импортером должен быть удержан НДС, который, в свою очередь, должен быть перечислен им в бюджет. Это и следует подтвердить в ходе аудиторской проверки.

При этом необходимо проверить и обоснованность сумм НДС, удерживаемых из выручки зарубежного партнера. Так как во внешнеэкономических контрактах НДС не указывается, то сумма налога может быть определена расчетным путем при помощи умноже-

ния полной суммы выручки на расчетную налоговую ставку. При ставке НДС 18% расчетную ставку можно получить в следующем порядке: $18\% / (100\% + 18\%) \approx 0,15254$.

Аудитор обязан удостовериться, что к налоговым вычетам были приняты именно те суммы НДС, которые начислены по импортируемым работам и услугам в том же отчетном периоде, в котором была произведена непосредственно оплата услуг.

Проводя анализ первичных документов, аудитор должен убедиться в том, что одновременно с оформлением платежных документов на перечисление выручки иностранному партнеру был составлен счет-фактура в двух экземплярах с указанием полной суммы выручки, причитающейся иностранной фирме, где отдельной строкой выделяется НДС, а также делается пометка «уплата за иностранного поставщика-нерезидента».

В случае наличия межправительственного соглашения об избежании двойного налогообложения иностранный партнер вправе подать заявление в налоговые органы для возврата уплаченного налога, но данная операция не должна влиять на бухгалтерский учет российского партнера, что и должно быть проверено в ходе аудита.

Специфика аудита импорта работ и услуг заключается в необходимости установления процедур контроля соблюдения российскими партнерами обязанностей налоговых агентов, каковыми они являются во внешнеэкономических сделках, связанных с осуществлением импортируемых услуг на территории Российской Федерации. При этом российский импортер услуг обязан удержать и перечислить в бюджет НДС из выручки, причитающейся иностранному партнеру.

Действующее законодательство предусматривает беспорное взыскание сумм налогов, не перечисленных в бюджет налоговым агентом, и применение к нему пеней и штрафов за несвоевременное удержание налога. В то же время следует контролировать и то, чтобы стороны импортных контрактов не брали на себя обязательства о несении расходов по уплате налога за других плательщиков.

На основе изучения условий заключенных контрактов и документов, отражающих их фактическое выполнение, аудитор должен подтвердить реальность выполнения операций по импорту работ или услуг и достоверность их отражения в учете. При этом важной задачей аудита является определение того, что доход, выплачиваемый зарубежному поставщику услуг, подлежит налогообложению

и что соответствующие суммы налоговых платежей своевременно и полностью внесены в бюджет российской стороной как налоговым агентом.

По результатам аудиторских процедур можно делать выводы и формировать мнение о достоверности финансовой отчетности проверяемого предприятия в части сведений об осуществленных импортных операциях.

Подтвержденная аудитом достоверность учетных и отчетных данных позволяет при помощи аналитических процедур (рассмотренных в разделе II «Анализ внешнеэкономической деятельности») оценить финансовые результаты импортных операций и их экономическую эффективность.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите основные задачи аудита операций по импорту товаров, работ, услуг.
2. В чем состоит цель аудита импортных операций?
3. Назовите основные источники информации для проведения аудита импортных операций.
4. Назовите основные особенности налогообложения импорта работ, услуг.
5. Какие обстоятельства должен выяснить аудитор для оценки состояния внутреннего контроля за совершением импортных операций?
6. Какими нормативными актами регулируется аудит импортных операций?
7. Назовите основные процедуры проверки расчетов с иностранными дебиторами и кредиторами.
8. Какое значение при аудите имеет определение статуса иностранного юридического лица?
9. Назовите специфические особенности аудита импорта работ, услуг.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Таможенный кодекс РФ. Федеральный закон РФ от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ. Часть вторая. Федеральный закон РФ от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.
3. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. Федеральный закон РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Часть вторая. Федеральный закон РФ от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
4. Кодекс об Административных Правонарушениях РФ.
5. Закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе».
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.
8. Федеральный закон от 11.03.97 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе».
9. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».
10. Закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».
11. Закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».
12. Федеральный закон от 08.12.03 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».
13. Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 165-ФЗ «Об анти-демпинговых мерах».
14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»

- (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г., № 44н (ред. от 26.03.2007).
 18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г., № 26н.
 19. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г., № 32н.
 20. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н.
 21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/2008), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 107н.
 22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/2002), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 октября 2002 г. № 114н.
 23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/2002), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 126н (ред. от 27.11.2006).
 24. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2000 г. № 119н.
 25. Инструкция Банка России от 30 марта 2004 № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации».
 26. Бабаев Ю.А., Друцкая М.В., Кеворкова Ж.А. и др. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: Учебник / Под ред. Ю.А. Бабаева. — М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2010.
 27. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: Учебник / Под ред. И.Н. Иванова. — М.: ИНФРА-М, 2010.
 28. Григорьев Ю.А. Импортные операции: учет, анализ, правовые аспекты. — М.: Книжный мир, 2002. — 224 с.
 29. Григорьев Ю.А. Экспортные операции. Сырьевые ресурсы, промышленное оборудование, продовольственные товары, работы и услуги. — М.: Книжный мир, 2003. — 225 с.
 30. Комиссарова И.П., Марель М.Б. Экспорт, импорт: учет и налоги. — М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2007. — 232 с.
 31. Лытнева Н.А., Боброва Е.А., Федорова Т.В. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций. — М.: Форум, 2009.
 32. Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс-2000».
 33. Международные стандарты финансовой отчетности 2008: издание на русском языке. — М.: Аскери-АССА, 2008.
 34. Практический аудит: Учеб. пособие / Под ред. М.В. Мельник, Н.Д. Бровкина. — М.: ИНФРА-М, 2010.
 35. Рекомендации по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов во исполнение Распоряжения Правительства Российской Федерации от 16.01.96 № 55-р.
 36. Стровский Л.Е. и др. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. Л.Е. Стровского. — 4-е изд., перераб и доп. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2007. — 799 с.
 37. Ульянова Н.В. Экспорт-импорт: бухгалтерский и налоговый учет. — М.: Бератор, 2004. — 264 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ЧАСТЬ I	
УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
ГЛАВА 1	
ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	5
1.1. Законодательно-нормативное регулирование ВЭД	5
1.2. Порядок отражения в учете активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте	13
1.3. Учет курсовых разниц	27
1.4. Бухгалтерский учет операций на счетах резидентов в иностранной валюте	36
1.5. Особенности учета валютных операций при различных методах платежей и формах расчетов	47
1.5.1. Методы платежей	48
1.5.2. Формы расчетов	58
1.5.3. Учет и налогообложение кредитов и займов в иностранной валюте	65
1.6. Учет кассовых операций и расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам	69
Контрольные вопросы и задания	85
ГЛАВА 2	
УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	87
2.1. Правовое регулирование импортных операций	87
2.2. Формирование таможенной стоимости импортных товаров	93
2.3. Общая схема учета импортных операций	107
2.4. Особенности учета импорта отдельных видов имущества	129
2.5. Учет импорта товаров с участием посредника	145
Контрольные вопросы и задания	151
ГЛАВА 3	
УЧЕТ ЭКСПОРТА ПРОДУКЦИИ	153
3.1. Раздельный учет затрат по экспорту	153
3.2. Учет таможенных платежей	174
3.3. Учет НДС по экспорту	180
3.4. Особенности организации учета экспортных операций с участием посредника	184
3.4.1. Учет экспортных операций с участием посредника по договору поручения и комиссии	190
3.4.2. Учет экспортных операций с участием посредника по агентскому договору (по договору на условиях консигнации)	204
3.5. Особенности учета внешнеэкономических бартерных сделок	209
Контрольные вопросы и задания	218
ЧАСТЬ II	
АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ	
ГЛАВА 4	
ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	220
4.1. Анализ внешнеэкономической деятельности – один из инструментов управления хозяйственной деятельностью предприятия в современных условиях	220
4.2. Сущность и задачи анализа внешнеэкономической деятельности	221
4.3. Виды анализа внешнеэкономической деятельности	223
4.4. Предварительный анализ условий предполагаемых к заключению контрактов	225
Контрольные вопросы и задания	227
ГЛАВА 5	
ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АНАЛИЗА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ	228
Контрольные вопросы и задания	230
ГЛАВА 6	
АНАЛИЗ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	231
6.1. Анализ выполнения обязательств по экспортным операциям	231

6.2.	Анализ конкурентоспособности экспортных товаров.....	236
6.3.	Анализ динамики экспорта товаров и услуг	241
6.4.	Анализ эффективности экспортных операций	246
6.5.	Анализ накладных расходов по экспорту (импорту) товаров	250
6.6.	Анализ эффективности использования средств, вложенных в экспортные операции.....	254
6.7.	Оценка и анализ финансовых результатов от экспортных операций.....	258
	Контрольные вопросы и задания	260
ГЛАВА 7		
	АНАЛИЗ ОПЕРАЦИЙ ПО ИМПОРТУ	262
7.1.	Анализ условий импортных сделок.....	262
7.2.	Анализ эффективности краткосрочных импортных сделок.....	264
7.3.	Оценка эффективности импорта.....	273
7.4.	Оценка эффективности внешнеэкономической деятельности предприятия в комплексе	279
	Контрольные вопросы и задания	282
ГЛАВА 8		
	АНАЛИЗ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ВНЕШНЕМ РЫНКЕ	284
	Контрольные вопросы и задания	297
ГЛАВА 9		
	АНАЛИЗ УСЛОВИЙ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ КОНТРАКТОВ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ВЫБОР УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ	298
9.1.	Анализ валютных рисков и методы их снижения	309
	Контрольные вопросы и задания	311
ГЛАВА 10		
	АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВОЗМОЖНЫХ ВАРИАНТОВ ПРЕДЛОЖЕНИЯ ТОВАРОВ ОТЕЧЕСТВЕННОМУ ПРЕДПРИЯТИЮ-ИМПОРТЕРУ НА ВНЕШНЕМ РЫНКЕ.....	312
10.1.	Анализ мультивалютных предложений	313
10.2.	Сравнительный анализ предложений товаров отечественному предприятию-импортеру на внешнем рынке и их эффективности.....	315
	Контрольные вопросы и задания	316

ЧАСТЬ III
АУДИТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ГЛАВА 11	ЗНАЧЕНИЕ, ЗАДАЧИ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ	318
	Контрольные вопросы и задания	324
ГЛАВА 12	АУДИТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	325
	Контрольные вопросы и задания	336
ГЛАВА 13	АУДИТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	337
	Контрольные вопросы и задания	348
ГЛАВА 14	АУДИТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	350
	Контрольные вопросы и задания	360
	БИБЛИОГРАФИЯ	361

По вопросам приобретения книг обращайтесь:
Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в, стр. 1
Тел. (495) 380-4260; факс (495) 363-9212
E-mail: books@infra-m.ru

Отдел «Книга–почтой»:
тел. (495) 363-4260 (доб. 232, 246)

Учебное издание

Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности

Учебное пособие

Редактор *Л.Е. Миронова*
Корректор *Л.С. Куликова*

Оригинал-макет подготовлен в «Издательстве ИНФРА-М»

Подписано в печать 25.02.2011.
Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.
Усл. печ. л. 23,0. Уч.-изд. л. 27,69.

ТК 104800-8431-250211

Издательский Дом «ИНФРА-М»
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в
Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12
E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>