

Министерство образования и науки Российской Федерации

Сыктывкарский лесной институт (филиал) федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный лесотехнический университет имени С. М. Кирова»

Кафедра бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения

*Посвящается 60-летию  
высшего профессионального лесного образования  
в Республике Коми*

Е. В. Морозова, И. В. Лотоцкая

# УЧЕТ И АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учебное пособие

*Утверждено учебно-методическим советом Сыктывкарского лесного института  
в качестве учебного пособия для студентов направления бакалавриата  
080100.62 «Экономика» и специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ  
и аудит» всех форм обучения*

СЫКТЫВКАР  
СЛИ  
2012

УДК 657 + 339  
ББК 65.05  
М80

Печатается по решению редакционно-издательского совета Сыктывкарского лесного института

Ответственный редактор:

**Л. В. Сластихина**, кандидат экономических наук, доцент,  
заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения СЛИ

Рецензенты:

**кафедра бухгалтерского учета и аудита** (Сыктывкарский государственный университет);  
**Н. В. Ружанская**, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового менеджмента  
и налогового консалтинга (Сыктывкарский филиал Российского университета кооперации)

**Морозова, Е. В.**  
М80 **УЧЕТ И АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ** : учебное  
пособие для студентов направления бакалавриата 080100.62 «Экономика» и  
специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех форм обу-  
чения / Е. В. Морозова, И. В. Лотоцкая ; Сыкт. лесн. ин-т. – Сыктывкар : СЛИ,  
2012. – 136 с.  
ISBN 978-5-9239-0322-5

Содержание учебного пособия раскрывает сущность и государственное ре-  
гулирование внешнеэкономической деятельности, бухгалтерский и налоговый  
учет валютных операций; порядок таможенного декларирования товаров; учет и  
налогообложение импорта и экспорта товаров; учет импортных и экспортных  
операций с участием посредников; методики экономического анализа внешне-  
торговой деятельности. По тексту учебного пособия приведены таблицы, схемы  
счетов бухгалтерского учета, формулы расчета экономических показателей.  
Сложные положения дисциплины сопровождаются примерами для облегчения  
их понимания. В конце каждой главы приводится перечень контрольных вопро-  
сов для самостоятельной проверки уровня усвоения материала. Представлен  
библиографический список для самоподготовки студентов.

Предназначено для студентов направления бакалавриата 080100.62 «Эко-  
номика» и специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех  
форм обучения.

УДК 657 + 339  
ББК 65.05

Темплан 2012 г. Изд. № 35.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	6
<b>Глава 1. СУЩНОСТЬ И ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ .....</b>	<b>8</b>
1.1 Сущность внешнеэкономической деятельности .....	8
1.2 Нормативное регулирование внешнеэкономической деятельности.....	9
1.3 Формы, методы и меры государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.....	11
<b>Контрольные вопросы к главе 1 .....</b>	<b>13</b>
<b>Глава 2. ВАРИАНТЫ СОВМЕСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА. ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИЙ ДОГОВОР (КОНТРАКТ) .....</b>	<b>14</b>
2.1 Организационные варианты совместной внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации и за рубежом .....	14
2.2 Бухгалтерский учет совместной деятельности по договору простого товарищества .....	16
2.3 Особенности внешнеэкономического договора .....	19
2.4 Содержание внешнеторгового договора купли-продажи .....	20
2.5 Формы расчетов во внешнеэкономической деятельности .....	21
<b>Контрольные вопросы к главе 2 .....</b>	<b>25</b>
<b>Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ .....</b>	<b>26</b>
3.1 Субъекты валютных отношений .....	26
3.2 Виды валютных операций .....	27
3.3 Особенности бухгалтерского учета операций в иностранной валюте .....	28
3.4 Учет курсовых разниц .....	31
3.5 Порядок открытия валютных счетов в банке .....	33
3.6 Контроль над осуществлением валютных операций уполномоченными банками.....	34
3.7 Учет покупки иностранной валюты .....	37
3.8 Учет продажи иностранной валюты.....	38
3.9 Учет операций на валютном счете организации.....	40
3.10 Учет операций с иностранной валютой в кассе организации.....	41
3.11 Учет операций по банковским картам.....	43
3.12 Порядок направления работников в зарубежные командировки.....	45
3.13 Учет расходов по зарубежным командировкам.....	47
<b>Контрольные вопросы к главе 3 .....</b>	<b>51</b>
<b>Глава 4. ТАМОЖЕННЫЕ ПРОЦЕДУРЫ И ТАМОЖЕННОЕ ДЕКЛАРИРОВАНИЕ ТОВАРОВ.....</b>	<b>52</b>
4.1 Виды таможенных процедур.....	52
4.2 Участники таможенных операций.....	54

4.3 Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности .....	55
4.4 Виды таможенных операций. Прибытие товаров на таможенную территорию .....	56
4.5 Временное хранение товаров .....	58
4.6 Таможенное декларирование товаров .....	59
4.7 Выпуск товаров под избранную таможенную процедуру.....	61
4.8 Таможенная стоимость товаров .....	61
4.9 Таможенные платежи .....	62
<b>Контрольные вопросы к главе 4 .....</b>	<b>64</b>
<b>Глава 5. УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИМПОРТА ТОВАРОВ .....</b>	<b>65</b>
5.1 Базисные условия поставок Инкотермс.....	65
5.2 Таможенное оформление импорта товаров .....	66
5.3 Определение таможенной стоимости ввозимых товаров .....	68
5.4 Оформление паспорта сделки по импортным контрактам .....	69
5.5 Порядок расчета и уплаты ввозной таможенной пошлины .....	70
5.6 Порядок расчета и уплаты таможенных сборов .....	71
5.7 Порядок расчета и уплаты НДС при импорте товаров .....	72
5.8 Порядок расчета и уплаты акцизов при импорте товаров .....	74
5.9 Учет импортных операций .....	75
5.10 Пример решения задачи по учету импорта материалов.....	79
<b>Контрольные вопросы к главе 5 .....</b>	<b>80</b>
<b>Глава 6. УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЭКСПОРТА ТОВАРОВ .....</b>	<b>81</b>
6.1 Таможенное оформление экспорта товаров.....	81
6.2 Определение таможенной стоимости вывозимых товаров .....	81
6.3 Оформление паспорта сделки по экспортным контрактам.....	83
6.4 Порядок расчета и уплаты вывозной таможенной пошлины .....	83
6.5 Порядок расчета и уплаты таможенных сборов .....	85
6.6 Порядок учета НДС при экспорте товаров.....	86
6.7 Особенности зачета из бюджета сумм НДС при экспорте.....	89
6.8 Учет отгрузки товаров на экспорт .....	93
6.9 Учет продаж и расчетов с иностранными покупателями .....	95
6.10 Учет коммерческих расходов при экспортных операциях.....	98
6.11 Пример решения задачи по учету экспорта продукции .....	100
<b>Контрольные вопросы к главе 6 .....</b>	<b>101</b>
<b>Глава 7. УЧЕТ ИМПОРТНЫХ И ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ С УЧАСТИЕМ ПОСРЕДНИКОВ ..</b>	<b>102</b>
7.1 Виды посреднических договоров.....	102

7.2 Бухгалтерский учет импорта при участии посредника.....	103
7.2.1 Учет импорта у организации-посредника (комиссионера).....	103
7.2.2 Учет импорта у организации-импортера (комитента) .....	105
7.2.3 Пример решения задачи по учету импорта материалов через комиссионера ...	106
7.3 Бухгалтерский учет экспорта при участии посредника.....	108
7.3.1 Учет экспорта у организации-посредника (комиссионера).....	108
7.3.2 Учет экспорта у организации-экспортера (комитента) .....	109
7.3.3 Пример решения задачи по учету экспорта продукции через комиссионера .....	111
<b>Контрольные вопросы к главе 7 .....</b>	<b>112</b>
<b>Глава 8. АНАЛИЗ ЭКСПОРТНЫХ И ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	<b>113</b>
8.1 Цели, задачи и источники анализа внешнеэкономической деятельности организации .	113
8.2 Анализ импортных операций .....	114
8.2.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по импортным контрактам .....	114
8.2.2 Анализ динамики импортных операций .....	116
8.2.3 Анализ накладных затрат по импорту .....	117
8.2.4 Анализ эффективности импортных сделок для торговых операций .....	119
8.3 Анализ экспортных операций .....	122
8.3.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по экспортным контрактам .....	122
8.3.2 Анализ динамики экспортных операций .....	125
8.3.3 Анализ коммерческих расходов по экспортным операциям .....	126
8.3.4 Анализ эффективности экспортных сделок .....	127
8.3.5 Оценка устойчивости экспорта .....	131
<b>Контрольные вопросы к главе 8 .....</b>	<b>133</b>
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>134</b>
<b>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....</b>	<b>135</b>

## ВВЕДЕНИЕ

Внешнеэкономическая деятельность (ВЭД) включает в себя хозяйственные операции, которые проводятся между двумя и более странами. Взаимоотношения возникают на уровне государства и хозяйствующих субъектов – коммерческих и некоммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей.

Участие государства в ВЭД заключается в установлении основ отношений между странами – подписании соглашений о двух и многостороннем сотрудничестве, разработке программ взаимного обмена в различных областях, заявлении совместных деклараций о готовности укреплять конструктивное сотрудничество, создании организаций и межправительственных комиссий с целью проведения консультаций и разработки предложений о сотрудничестве в сфере политики, экономики, торговли, безопасности и др. С другой стороны, государство должно создать благоприятные правовые и экономические условия для ведения ВЭД хозяйствующими субъектами.

ВЭД коммерческих организаций и предпринимателей проводится с целью получения прибыли. Она осуществляется в разных формах – купля-продажа товаров, получение финансовых услуг, приобретение ценных бумаг иностранных компаний, лизинг техники, создание совместных предприятий и др. Несомненно, внешнеторговая деятельность является значимой составной частью ВЭД.

Работа в организациях, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, требует от бухгалтера высокой профессиональной подготовки, без нее невозможно предвидеть и просчитать экономические и налоговые последствия заключения внешнеэкономических договоров. Наряду с практическими навыками и знаниями нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету нужна информация по вопросам проведения валютных операций, валютного контроля, таможенного оформления, исчисления и уплаты таможенных платежей. Всегда актуальны знания административных и иных последствий нарушения таможенного, валютного и налогового законодательства. Принятие решений в управлении ВЭД невозможно представить без экономического анализа, в результате которого определяется экономическая эффективность использования ресурсов во внешнеэкономической деятельности, выявляются и измеряются внутренние резервы, осуществляется контроль над выполнением принятых обязательств и решений.

Постоянные изменения законов, положений, постановлений требуют от бухгалтера серьезной подготовки, самостоятельного изучения нормативно-правовых актов. Надеемся, что знания, полученные в процессе изучения данной книги, помогут Вам осуществлять ведение бухгалтерского учета экспортных и импортных операций, а также понимать и анализировать экономические показатели, формируемые в системе бухгалтерского учета и отражаемые в финансовой отчетности.

Структура учебного пособия содержит следующие главы: сущность и государственное регулирование внешнеэкономической деятельности; варианты совместного предпринимательства, внешнеэкономический договор (контракт); бухгалтерский учет валютных операций; таможенные процедуры и таможенное декларирование товаров; учет и налогообложение импорта товаров; учет и налогообложение экспорта товаров; учет импортных и экспортных операций с участием посредников; анализ экспортных и импортных операций организации. Каждая глава подразделена на параграфы. Выделение текста полужирным шрифтом или курсивом внутри параграфов формально разбивает материал на части и структурирует его, а также обращает внимание на определения, классификационные признаки, задачи учета отдельных объектов и другую важную информацию. В конце каждой главы приводится перечень контрольных вопросов для самостоятельной проверки уровня усвоения материала. На использованные при подготовке учебного пособия источники даны ссылки в тексте.

Учебное пособие предназначено для студентов Сыктывкарского лесного института всех форм обучения, обучающихся по направлению бакалавриата 080100.62 «Экономика» и специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

# Глава 1. СУЩНОСТЬ И ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

## 1.1 Сущность внешнеэкономической деятельности

Определение внешнеэкономической деятельности приведено в Федеральном законе «Об экспортном контроле» от 18.07.1999 г. № 183-ФЗ.

**Внешеэкономическая деятельность** – внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность, включая производственную кооперацию, в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них).

Под **внешнеторговой деятельностью** понимается деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью (*Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 № 164-ФЗ*).

**Внешняя торговля товарами** определена как импорт и (или) экспорт товаров. Под импортом товара понимается ввоз товара на таможенную территорию РФ без обязательства об обратном вывозе. Экспорт товара представляет собой вывоз товара с таможенной территории РФ без обязательства об обратном ввозе. При этом перемещение товаров с одной части таможенной территории РФ на другую часть таможенной территории РФ, если такие части не связаны между собой сухопутной территорией РФ (Калининградская область), через таможенную территорию иностранного государства не является внешней торговлей товарами.

**Внешняя торговля услугами** – это оказание услуг (выполнение работ), включающее в себя производство, распределение, маркетинг, доставку услуг (работ). Торговля услугами осуществляется следующими способами:

- с территории РФ на территорию иностранного государства;
- с территории иностранного государства на территорию РФ;
- на территории РФ иностранному заказчику услуг;
- на территории иностранного государства российскому заказчику услуг;
- российским исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории иностранного государства, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени лиц на территории иностранного государства;
- иностранным исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории РФ, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени иностранных лиц на территории РФ;
- российским исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории иностранного государства;
- иностранным исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории РФ.



*Внешняя торговля интеллектуальной собственностью* – это передача исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности или предоставление права на использование объектов интеллектуальной собственности российским лицом иностранному лицу либо иностранным лицом российскому лицу.

*Внешняя торговля информацией* не относится к самостоятельному виду внешней торговли. Внешняя торговля товарами является одновременно внешней торговлей информацией, если информация является составной частью этих товаров. Внешняя торговля интеллектуальной собственностью является одновременно внешней торговлей информацией, если передача информации осуществляется как передача прав на объекты интеллектуальной собственности.

К **инвестиционным** внешнеторговым сделкам относят:

- приобретение ценных бумаг;
- приобретение в собственность объектов, относимых к недвижимому имуществу;
- вложения в уставный (складочный) капитал организации с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении организацией.

К **финансовым** внешнеторговым сделкам относят:

- кредитование;
- страхование;
- обслуживание платежей;
- другие банковские услуги.

## 1.2 Нормативное регулирование внешнеэкономической деятельности

Правовой базой регулирования внешнеэкономической деятельности выступают международные договоры, законодательные и нормативные акты Российской Федерации. По общепринятому правилу международные нормы имеют приоритет над национальным законодательством.

**Международные договоры** могут носить универсальный, региональный и рекомендательный характер. Универсальный характер носят следующие международные договоры:

- Конвенция ООН о договорах международной купли-продажи товаров (Венская конвенция 1980 г.). Представляет собой свод унифицированных правил, обеспечивающих одинаковое понимание сторонами контракта их прав и обязанностей, что необходимо для надлежащего исполнения ими взаимных обязательств. Применяется к договорам купли-продажи товаров между сторонами, коммерческие предприятия которых находятся в разных государствах-участниках Конвенции;
- Европейская конвенция о внешнеторговом арбитраже, принята Европейской экономической комиссией ООН в 1961 г.;

– Конвенция о единообразном законе о переводном и простом векселе (Женева, 1930 г.);

– Парижская конвенция по охране промышленной собственности (с дополнениями, 1883 г.), предусматривающая охрану фирменных наименований во всех странах-участницах Конвенции без обязательной регистрации;

– Мадридское соглашение о международной регистрации знаков (с дополнениями, 1891 г.) и др.

Рекомендательный характер имеют:

– Принципы международных коммерческих договоров, разработанные Международным институтом унификации частного права (УНИДРУА);

– Конвенция УНИДРУА о международном финансовом лизинге (Оттава, 1988 г.);

– Конвенция ООН о признании и приведении в исполнение иностранных арбитражных решений (Нью-Йорк, 1958 г.), регулирующая вопросы исполнения за рубежом решения, принятого арбитражем в России, а также исполнение в Российской Федерации решения иностранного арбитража;

– Инкотермс – Международные правила толкования торговых терминов, наиболее часто встречающихся во внешнеторговой деятельности; др.

К региональным международным договорам относятся:

– межгосударственные налоговые соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Например, Договор от 17.06.1992 г. между Российской Федерацией и США, Конвенция от 25.04.1994 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль;

– соглашения о взаимном поощрении и защите иностранных инвестиций;

– Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 г. № 17);

– Единый таможенный тариф Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации (ЕТТ), утвержденный Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 г. № 18, Решением Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 г. № 130; др.

К **законодательным актам Российской Федерации**, регулирующим внешнеэкономическую деятельность, относятся:

– Гражданский кодекс РФ (ГК РФ);

– Налоговый кодекс РФ (НК РФ);

– Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации» от 27.11.2010 г. № 311-ФЗ;

– Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ;

- Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ;
- Федеральный закон «О таможенном тарифе» от 21.05.1993 г. № 5003-1; др.

Во исполнение федеральных законов органы исполнительной власти разрабатывают положения и рекомендации, регулирующие отдельные вопросы внешнеэкономической деятельности. К **подзаконным актам органов исполнительной власти** относятся постановления Правительства Российской Федерации; положения и указания Центрального банка Российской Федерации; приказы Федеральной Таможенной службы Российской Федерации.

### 1.3 Формы, методы и меры государственного регулирования внешнеэкономической деятельности

Воздействие государства на внешнеэкономическую деятельность осуществляется в форме прямого и косвенного регулирования.

При *прямом регулировании* преобладают административные меры воздействия. В их основе – возможность применения государственными органами властного принуждения в отношении отдельных участников ВЭД. Например: квотирование, лицензирование, установление запретов на перемещение отдельных товаров, предписания санитарного и ветеринарного характера, технические стандарты и т. д.

В *косвенном регулировании* используются экономические меры, которые воздействуют через стоимостные показатели на динамику, объем, структуру и географию внешнеторговых потоков. Например: таможенные пошлины, таможенные сборы, налогообложение экспортно-импортных операций, таможенная номенклатура, порядок определения таможенной стоимости, система тарифных льгот и т. п.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности в Российской Федерации осуществляется посредством следующих *методов*:

- таможенно-тарифного регулирования;
- нетарифного регулирования;
- запретов и ограничений внешней торговли услугами и интеллектуальной собственностью;
- мер экономического и административного характера, способствующих развитию внешнеторговой деятельности (Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ).

**Таможенно-тарифное регулирование** включает в себя установление ввозных и вывозных таможенных пошлин, в т. ч. ставок таможенных пошлин, таможенной товарной номенклатуры, порядка определения страны происхождения, порядка расчета таможенной стоимости, систему таможенно-тарифных льгот и преференций и др.

Соответствие между товарной номенклатурой и ставками таможенных пошлин устанавливается в таможенном тарифе. *Таможенный тариф* определяется как свод ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу РФ и систематизированным в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности (далее – ТН ВЭД). ТН ВЭД России основана на Гармонизированной системе описания и кодирования товаров (ГС) и Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств (ТН ВЭД СНГ).

Применение **нетарифного регулирования** опирается на использование разнообразных административных мер. Необходимость его применения обусловлена следующими причинами:

- различиями между внутренними и мировыми ценами и несоответствие их структуры по ряду основных товаров российского экспорта;
- дефицитом сырьевых и иных товаров на внутреннем рынке;
- защитой здоровья граждан, окружающей среды, животных и растений;
- обеспечением обороны страны и безопасности государства;
- необходимостью выполнения международных обязательств, принятых на себя Российской Федерацией; др.

К мерам *нетарифного регулирования* относятся следующие.

1. Количественные ограничения или временный запрет экспорта или импорта исходя из национальных интересов.

2. Недискриминационное применение количественных ограничений, означающее установление количественных ограничений экспорта и (или) импорта товара вне зависимости от страны происхождения товара.

3. Распределение квоты. Правительство РФ определяет метод распределения квоты и устанавливает порядок проведения конкурса или аукциона на ее получение.

4. Лицензирование в сфере внешней торговли товарами. Устанавливается в следующих случаях:

- введение временных количественных ограничений экспорта или импорта отдельных видов товаров;
- реализация разрешительного порядка экспорта и (или) импорта отдельных видов товаров, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на безопасность государства, жизнь или здоровье граждан и т. п.;
- предоставление исключительного права на экспорт и (или) импорт отдельных видов товаров;
- выполнение Российской Федерацией международных обязательств.

5. Выдача разрешений на экспорт и (или) импорт отдельных видов товаров.

6. Специальные защитные меры, антидемпинговые меры и компенсационные меры при импорте товаров для защиты экономических интересов российских производителей товаров.

Меры **экономического и административного характера**, способствующие развитию внешнеторговой деятельности, включают в себя:

- кредитование участников внешнеторговой деятельности;
- функционирование систем гарантий и страхования экспортных кредитов;
- организацию торговых выставок и ярмарок;
- проведение кампаний по продвижению российских товаров, услуг, интеллектуальной собственности на мировые рынки;
- информационное обеспечение внешнеторговой деятельности;
- обеспечение внешнеэкономических интересов РФ в иностранных государствах;

– участие Правительства РФ в деятельности международных организаций и межправительственных комиссий, призванных содействовать развитию внешнеэкономических связей Российской Федерации.

В литературе содержится и иная классификация мер нетарифного регулирования внешней торговли товарами (рисунок 1.1).



**Рисунок 1.1** – Классификация мер нетарифного регулирования внешней торговли товарами [18]

### Контрольные вопросы к главе 1

1. Определение внешнеэкономической деятельности.
2. Какая деятельность называется внешнеторговой?
3. Назовите международные договоры, регулирующие ВЭД.
4. Какие законодательные акты регулируют ВЭД в РФ?
5. Перечислите методы государственного регулирования ВЭД в РФ.
6. Какие меры используются при таможенно-тарифном регулировании ВЭД?
7. Какие меры используются при нетарифном регулировании ВЭД?

## Глава 2. ВАРИАНТЫ СОВМЕСТНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА. ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИЙ ДОГОВОР (КОНТРАКТ)

### 2.1 Организационные варианты совместной внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации и за рубежом

Создание предприятий с иностранными инвестициями открывает отечественным предприятиям доступ к современной технике и технологиям, новым системам организации труда и заработной платы, достижениям маркетинга и менеджмента, приобщает к мировому опыту внешнеэкономической деятельности. Совместное предпринимательство позволяет быстрее выйти на рынки других стран, которые российские предприятия недостаточно хорошо знают или имеют на них слабые позиции. Однако часть прибыли, приходящаяся на вклад в уставный (складочный) капитал иностранного инвестора, будет выведена за границу, что приведет к ограничению расширенного воспроизводства.

Российским законодательством предусматривается два варианта совместного предпринимательства:

- 1) создание совместных предприятий с образованием юридического лица;
- 2) организация совместной деятельности без образования юридического лица.

В первом случае совместные предприятия (далее – СП) имеют, как правило, организационную форму акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью. В создании СП учредителями (участниками) могут выступать резиденты и нерезиденты. Они определяют хозяйственно-финансовую деятельность через своих представителей в руководящих органах совместного предприятия. Характерными особенностями этого варианта предпринимательства является то, что учредители (участники):

- вносят вклад в виде денежных средств, основных средств, материально-производственных запасов;
- контролируют деятельность созданного предприятия;
- имеют право на долю прибыли от деятельности СП;
- при ликвидации СП имеют право на возврат вклада и части созданного капитала в соответствии с уставом [1].

Совместная деятельность без образования юридического лица (по договору простого товарищества) регулируется гл. 55 «Простое товарищество» ГК РФ. Участниками простого товарищества могут выступать только индивидуальные предприниматели и коммерческие предприятия различных форм собственности.

**По договору простого товарищества** (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Прибыль, полученная товарищами в результате совместной

деятельности, распределяется пропорционально стоимости их вкладов в общее дело. В ГК РФ отсутствуют какие-либо указания о сроке действия договора, поэтому он определяется по усмотрению сторон.

*В договоре о совместной деятельности отражаются следующие показатели.*

1. Стороны договора.

2. Вид и оценка имущества, передаваемого товарищами в совместную деятельность. Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению участников договора.

3. Порядок ведения общих дел. Статья 1044 ГК РФ выделяет *три формы ведения общих дел товарищей*:

- от имени товарищей вправе действовать каждый;
- дела ведутся специально назначенным товарищем;
- дела ведутся совместно всеми товарищами, тогда для совершения сделки требуется согласие всех товарищей.

4. Порядок покрытия расходов и убытков, распределения прибыли. Каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело, если иное не установлено договором. Такой же порядок применяется для распределения прибыли.

5. Прекращение действия договора и возврат имущества товарищам. Договор прекращается вследствие:

- объявления кого-либо из товарищей несостоятельным (банкротом);
- реорганизации товарища – юридического лица;
- истечения срока договора простого товарищества;
- других случаев, указанных в статье 1050 ГК РФ.

В зарубежной практике используются такие варианты совместной предпринимательской деятельности, как корпорация, товарищество, контрактное письменное соглашение (соглашение о партнерстве).

В узком смысле *корпорация* – это акционерное общество. Предусматривает долевую собственность, ограниченную ответственность собственников (акционеров), централизацию управления в руках менеджеров, принятие решений на собрании акционеров, свободу акционера в распоряжении своей долей акционерного капитала.

Товарищество является менее сложным механизмом, чем корпорация. *Товарищество* – это объединение двух или более лиц, которые выступают совладельцами предприятия. В товариществе с неограниченной ответственностью все партнеры в равной степени принимают участие в деятельности и несут одинаковую меру ответственности. Товарищество с ограниченной ответственностью ограничивает ответственность одного или более партнеров. К недостаткам этой формы организации деятельности относят трудности в передаче права владения, если партнер выходит из бизнеса, конфликты и несогласие между партнерами. Товарищество прекращает свое существование со смертью партнеров.

При заключении *контрактного письменного соглашения* не создается юридическое лицо, соглашение носит характер партнерства. Письменный контракт не дает полномочий участвующим лицам сверх тех, что указаны в договоре, который связывает стороны определенными правами и обязательствами. Соглашение о партнерстве заверяется нотариусом и содержит следующую информацию:

- имена партнеров;
- права и обязанности партнеров, имеющие силу со дня создания партнерства;
- размер инвестированного каждым партнером капитал с указанием способа оценки имущества, инвестированного в бизнес или изымаемого при его уходе;
- способ распределения доходов и убытков;
- условия изъятия вложенного имущества каждым партнером.

## **2.2 Бухгалтерский учет совместной деятельности по договору простого товарищества**

Ведение общих дел по договору простого товарищества может быть поручено одному из товарищей. Товарищ, ведущий общие дела, обеспечивает *обособленный учет операций по совместной деятельности (на отдельном балансе)* от операций, связанных с выполнением своей самостоятельной деятельности. Он ведет бухгалтерский учет хозяйственных операций по совместной деятельности, составляет отчетность, определяет финансовый результат и распределяет его между товарищами в соответствии с условиями договора.

Показатели отдельного баланса в баланс организации-товарища, ведущего общие дела, не включаются, поэтому уполномоченный участник составляет два баланса – собственный и по совместной деятельности. Для этого остатки по счетам бухгалтерского учета уменьшаются на суммы, которые числятся на субсчетах, специально открытых для отражения операций по договору простого товарищества. Обособленный баланс простого товарищества не является балансом юридического лица, поэтому он не представляется в налоговые и статистические органы.

Участник, ведущий общие дела, формирует и предоставляет участникам договора совместной деятельности необходимую информацию для составления бухгалтерской, налоговой и иной отчетности в сроки, определенные договором. Эти сроки не должны быть позднее сроков, предусмотренных для предоставления промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности.

*Бухгалтерский учет у организации-товарища, ведущего общие дела*

Вклады, внесенные участниками совместной деятельности, учитываются товарищем, ведущим общие дела, на отдельном балансе в оценке, предусмотренной договором.



Поступило имущество в качестве вклада в простое товарищество:

Д<sup>Т</sup> сч. 01 «Основные средства»,  
сч. 10 «Материалы»,  
сч. 51 «Расчетные счета»  
и др.

К<sup>Т</sup> сч. 80 «Уставный капитал» субсчет «Вклады товарищей».

Отражение хозяйственных операций по договору о совместной деятельности, включая начисление амортизации, учет приобретения и изготовления нового имущества, учет доходов, расходов и финансовых результатов по отдельному балансу, осуществляется в общеустановленном порядке. Участник, ведущий общие дела, ежеквартально (или ежемесячно) сообщает каждому товарищу о суммах прибыли (убытка) по договору о совместной деятельности, чтобы этот показатель участвовал в налогообложении прибыли и формировании показателей бухгалтерской отчетности.

Полученный финансовый результат распределяется между товарищами в соответствии с договором. Выполняются следующие бухгалтерские записи.

1. Отражена прибыль, подлежащая распределению:

Д<sup>Т</sup> сч. 99 «Прибыли и убытки»,

К<sup>Т</sup> сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

2. Отражена кредиторская задолженность перед товарищем по причитающейся ему доле прибыли:

Д<sup>Т</sup> сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

К<sup>Т</sup> сч. 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

3. Перечислены денежные средства товарищу в счет причитающейся ему прибыли:

Д<sup>Т</sup> сч. 75-2 «Расчеты по выплате доходов»,

К<sup>Т</sup> сч. 51 «Расчетные счета».

При прекращении договора простого товарищества из-за истечения срока действия товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс. Выполняется раздел имущества, находившегося в общей собственности. Причитающееся каждому товарищу имущество учитывается как погашение его доли участия (вклада) в совместную деятельность.

4. В обособленном учете товарища, ведущего общие дела, отражена задолженность перед участником по выплате его доли:

Д<sup>Т</sup> сч. 80 «Уставный капитал»,

К<sup>Т</sup> сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

5. Списана накопленная амортизация по объектам основных средств:

Д<sup>Т</sup> сч. 02 «Амортизация основные средств»,

К<sup>Т</sup> сч. 01 «Основные средства».

6. В погашение задолженности по выплате вкладов возвращено имущество товарищам:

Д<sup>Т</sup> сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

К<sup>Т</sup> сч. 51 «Расчетные счета»,

сч. 10 «Материалы»,  
сч. 43 «Готовая продукция»,  
сч. 01 «Основные средства» (по остаточной стоимости) и др.

*Бухгалтерский учет у организаций-товарищей,  
участников договора совместной деятельности*

Имущество, переданное в счет вклада по договору простого товарищества, включается в состав финансовых вложений по стоимости, по которой оно отражено в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу.

1. Передано основное средство в качестве вклада в простое товарищество:

- списана накопленная амортизация:

Д<sup>Т</sup> сч. 02 «Амортизация основные средств»,

К<sup>Т</sup> сч. 01 «Основные средства»;

- образовано финансовое вложение в сумме остаточной стоимости основного средства:

Д<sup>Т</sup> сч. 58 «Финансовые вложения»,

К<sup>Т</sup> сч. 01 «Основные средства».

2. Переданы материалы в качестве вклада в простое товарищество по балансовой стоимости:

Д<sup>Т</sup> сч. 58 «Финансовые вложения»,

К<sup>Т</sup> сч. 10 «Материалы».

3. Переданы денежные средства в качестве вклада в простое товарищество:

Д<sup>Т</sup> сч. 58 «Финансовые вложения»,

К<sup>Т</sup> сч. 51 «Расчетные счета».

*Прибыль по совместной деятельности, распределяемая между организациями-товарищами, подлежит включению в состав прочих доходов.*

4. Отражен финансовый результат (прибыль) от участия в совместной деятельности:

Д<sup>Т</sup> сч. 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»,

К<sup>Т</sup> сч. 91-1 «Прочие доходы».

По окончании действия договора простого товарищества каждая организация-товарищ получает обратно причитающуюся ей по договору часть общего имущества. Имущество принимается к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

5. Приняты к учету активы при разделе имущества:

Д<sup>Т</sup> сч. 01 «Основные средства»,

сч. 10 «Материалы»,

сч. 51 «Расчетные счета» и др.

К<sup>Т</sup> сч. 58 «Финансовые вложения».

Может иметь место разница между оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученного имущества после прекращения совместной деятельности. Эта разница включается в состав прочих доходов или прочих расходов при формировании финансового результата.

## 2.3 Особенности внешнеэкономического договора

**Внеэкономический договор** представляет собой соглашение двух или нескольких лиц, одно (или более) из которых является российским, а другое (другие) – иностранным лицом, об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей.

Внеэкономическим договорам присущи особенности:

- большая длительность осуществления экспортных и импортных операций из-за значительной удаленности друг от друга участников внешнеэкономической сделки (покупателя и продавца товара). Это влечет за собой увеличение сроков исполнения контрактов;

- товар пересекает таможенную границу Российской Федерации, т. к. один из участников внешнеэкономического договора не является резидентом Российской Федерации. Иностранным контрагентом может быть иностранное юридическое или физическое лицо, государственные органы иностранного государства, международные организации;

- расчеты между покупателем и продавцом, с иностранным перевозчиком, страховщиком осуществляются, как правило, в иностранной валюте. Это приводит к валютным рискам, т. е. рискам возникновения убытков из-за изменения курса иностранных валют к российскому рублю;

- большие затраты участников внешнеэкономического контракта на продвижения товара от продавца к покупателю. Например, импорт и экспорт товаров связан с уплатой таможенных платежей. Затраты распределяются в зависимости от закрепленных в договоре базисных условий поставки;

- большое число мест возникновения затрат, связанное с процессом таможенной очистки и привлечения различных организаций, оказывающих услуги или выполняющие работы по продвижению экспортного (импортного) товара. Например, перевозчиков, посредников, страховщиков, транспортных экспедиторов;

- отличия в национальных нормах гражданского и налогового права, которые могут затруднить исполнение контракта, проведение расчетов, увеличить налоговое бремя;

- возможность применять нормы международного частного права при заключении договора.

Во внешнеэкономическом договоре оговариваются язык (языки), на котором составляется документ, и язык переписки по вопросам его исполнения. Если нет специального указания, то переписка ведется на языке стороны, от которой поступило оферта (предложение) заключить сделку.

## 2.4 Содержание внешнеторгового договора купли-продажи

При составлении внешнеэкономического договора учитываются особенности отечественного законодательства в области гражданских, налоговых, таможенных и иных правоотношений. Основные положения заключаемых в Российской Федерации внешнеторговых договоров купли-продажи товаров соответствуют правилам Венской конвенции (Конвенции ООН о договорах международной купли-продажи товаров).

Венская конвенция не применяется к продаже товаров, которые приобретаются для личного, семейного или домашнего использования; с аукциона; в порядке исполнительного производства или иным образом в силу закона; ценных бумаг и денег; судов водного и воздушного транспорта и электроэнергии. Конвенция регулирует только заключение договора купли-продажи и те права и обязательства продавца и покупателя, которые возникают из такого договора.

Содержание контракта купли-продажи может быть представлено следующими разделами:

- преамбула;
- предмет контракта;
- цена контракта (цена товара) и условия оплаты, форма расчетов;
- базисные условия поставки, срок и дата поставки;
- порядок приемки товаров по количеству и качеству;
- срок контракта;
- обстоятельства непреодолимой силы (форс-мажор);
- ответственность сторон;
- порядок урегулирования споров;
- другие условия.

*Преамбула договора.* Это вводная часть контракта. Указываются название, место и дата заключения договора, его номер, полные и точные наименования сторон, заключивших договор, их организационно-правовая форма и местонахождение. Также указывается, где, кем и когда стороны зарегистрированы.

*Предмет договора.* Предметом договора международной купли-продажи является экспортируемый или импортируемый товар, обладающий индивидуальными признаками. Это означает, что в договоре указываются подробные характеристики товара – наименование, количество, ассортимент, качество. В случае широкого ассортимента товаров их характеристики могут указываться в отдельной спецификации в приложении к договору.

*Цена договора.* Определяется валюта цены и валюта платежа (если они не совпадают), курс конвертации при несовпадении валют, валютные оговорки, позволяющие избежать курсовых потерь. Цена товара устанавливается в расчете на определенную единицу измерения (кг, м, м<sup>3</sup> и т. д.).

Рекомендуется закреплять способ установления цены для конкретного договора: твердая фиксированная цена, твердая фиксированная цена с возможностью последующей корректировки, цена с последующей фиксацией, скользящая цена. Закрепляется способ расчетов между сторонами.

*Условия поставки.* Оговариваются срок и дата поставки. Стороны договора определяют период, в течение которого будет осуществлена поставка товара в соответствии с базисными условиями Инкотермс, и графиком поставки. В зависимости от базисных условий и вида транспортировки под датой поставки может пониматься дата выписки авианакладной, морского коносамента, автомобильной транспортной накладной, штемпеля пограничной станции на железнодорожной накладной, дата таможенной печати на автомобильной транспортной накладной и т. п.

*Приемка товаров.* Представители покупателя и продавца обеспечивают совместно приемку-сдачу товаров по количеству и качеству. При выявлении каких-либо несоответствий в сравнении с данными, указанными в товаросопроводительных документах, составляется рекламационный акт об установленном несоответствии количества и качества поставляемого товара.

*Ответственность сторон.* Для компенсации возможных финансовых потерь, вызванных ненадлежащим исполнением своих обязательств одной или обеими сторонами, и для повышения ответственности за выполнение договорных обязательств, в контракте предусматривается применение санкций в виде штрафов, неустоек и (или) пени. Например, в случае нарушения сроков поставки или оплаты. Сумма штрафа (неустойки), как правило, устанавливается в размере определенного процента от величины суммы не поставленного товара или просроченного платежа.

*Разрешение споров.* Большинство разногласий между покупателем и продавцом должны решаться путем переговоров. В договоре присутствует приблизительно следующая формулировка: «Все споры и разногласия, которые могут возникнуть в связи с исполнением настоящего контракта или вытекать из него, по мере возможности будут разрешаться путем переговоров между сторонами». Если путем переговоров не удастся достигнуть компромиссных решений, то дело передается в арбитражный суд. Выбор страны арбитражного суда определяется по договоренности между покупателем и продавцом и указывается в договоре. Споры и разногласия могут рассматриваться в Международном коммерческом арбитражном суде, Морской арбитражной комиссии и других организациях, имеющих право рассматривать подобные ситуации.

## **2.5 Формы расчетов во внешнеэкономической деятельности**

Российские предприятия осуществляют международные расчеты с иностранными партнерами через уполномоченные банки, имеющие корреспондентские отношения с иностранными банками, т. е. договоренность

о порядке и условиях проведения банковских операций. Основными формами расчетов во внешнеэкономической деятельности являются:

- международный кредитный перевод;
- инкассо;
- аккредитив.

**Международный кредитный перевод** или расчеты платежными поручениями. Представляет собой операцию направления платежного поручения одним банком другому, а при наличии особой межбанковской договоренности – банковского чека или других платежных документов.

Платежное поручение является наиболее распространенной формой расчетов. Используется для предварительной оплаты товаров, работ, услуг и для осуществления периодических платежей.

В осуществлении *международного кредитового перевода* принимают участие:

- перевододатель – лицо, выдающее первое платежное поручение;
- бенефициар – лицо, указанное в платежном поручении перевододателя в качестве получателя средств;
- отправитель – лицо, которое выдает платежное поручение, включая перевододателя и любой банк-отправитель;
- банк-получатель – банк, который получает платежное поручение;
- банк-посредник – любой банк-получатель, не являющийся банком перевододателя и банком бенефициара.

**Инкассо.** Источником регулирования данной формы расчетов выступают «Унифицированные правила по Инкассо», утвержденные Международной торговой палатой (публикация Международной торговой палаты № 522).

*Инкассо* означает операции, осуществляемые банками на основании полученных инструкций с документами в целях:

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

Различают чистое инкассо и документарное инкассо. *Чистое инкассо* означает инкассо только финансовых документов – векселей, чеков. *Документарное инкассо* означает поручение получателя своему банку получить с плательщика сумму платежа, предусмотренную в контракте, против передачи ему товарных и других документов.

*Расчеты инкассо осуществляются на основании платежных требований*, оплата которых может производиться с акцептом (по распоряжению плательщика) или в безакцептном порядке (без его распоряжения), *и инкассовых поручений*, оплата которых производится в беспорном порядке.

*Порядок расчетов по инкассо* может выполняться в следующем порядке.

1. Экспортер отгружает товары (оказывает работы, выполняет услуги) и направляет соответствующие документы и инструкции по инкассированию причитающейся ему выручки банку-ремитенту. Это банк, которому экспортер поручил обработку инкассо.

2. Банк-ремитент отправляет полученные документы и инструкции по инкассо представляющему банку (банку, который делает представление инкассового поручения плательщику).

3. Представляющий банк передает или пересылает документы покупателю (импортеру) для последующей оплаты.

Инкассо является удобной формой расчетов для импортера, так как импортер платит за уже поставленный товар (выполненные работы или оказанные услуги) и денежные средства не отвлекаются из оборота. Покупатель имеет возможность ознакомиться с содержанием присланных документов до совершения платежа и убедиться в надлежащем исполнении условий внешнеторгового договора. В случае неоплаты инкассирующий банк при наличии инструкций от экспортера может организовать хранение, страхование и даже продажу товара другому лицу.

Основным недостатком инкассо для экспортера является длительность расчетов из-за долгого времени прохождения документов по банковским каналам и проверки в инкассирующем банке.

**Аккредитив** – это документ, по которому банк (банк-эмитент), действуя по просьбе и на основании инструкций клиента (покупателя или заявителя) или от своего имени, должен произвести платеж третьему лицу.

Согласно аккредитиву, банк обязуется выплатить по поручению клиента определенную сумму денег в конкретные сроки по предъявлении необходимых транспортных и иных документов, предусмотренных в аккредитивном заявлении плательщика. То есть при расчетах аккредитивом все заинтересованные стороны имеют дело только с документами. Необходимо, чтобы инструкция по выставлению аккредитива содержала полные и точные указания на документы, по которым должны быть произведены платежи или акцептование.

Аккредитив оформляется банком, обслуживающим покупателя, за счет собственных средств покупателя или кредита.

Использование документарного аккредитива регулируется Унифицированными правилами и обычаями для документарных аккредитивов Международной торговой палаты (УСР 600). Унифицированные правила носят рекомендательный характер и представляют собой свод банковских обычаев и правил, разработанный и утвержденный Банковской комиссией Международной торговой палаты. Правила отражают обобщенную международную практику расчетов в форме документарных аккредитивов, содержат четко стандартизированный перечень и виды контрактной документации. Процедура контроля сделки становится более простой и прозрачной.

*Общая схема использования аккредитива* выглядит следующим образом.

1. Покупатель (импортер) и продавец (экспортер) заключают внешне-экономический договор. В договоре указывается аккредитивная форма расчетов и условия ее исполнения.

2. Покупатель обращается в обслуживающий его банк (банк-эмитент), производится выпуск аккредитива.

3. Банк-эмитент открывает аккредитив в банке экспортера (авизирующем банке), при этом депонируются средства покупателя либо предоставляется кредит банка.

4. Банк экспортера по внешним признакам определяет подлинность аккредитива и направляет его продавцу (экспортеру).

5. Продавец оформляет необходимые документы и передает товары компании-перевозчику. Продавец представляет в свой авизирующий банк отгрузочные документы, указанные в условиях аккредитива и подтверждающие исполнение внешнеторгового договора.

6. Банк экспортера передает полученные от экспортера документы банку-эмитенту. Банк-эмитент проверяет документы на соответствие требованиям аккредитива и затем осуществляет оплату.

7. Оплата зачисляется на счет продавца.

8. Если аккредитив открывался за счет собственных средств покупателя, то после совершения платежа покупатель получает от банка-эмитента документы на товары. Если аккредитив выставлялся за счет средств банка, то банк-эмитент предъявляет покупателю документы с требованием возмещения оплаченной банком суммы аккредитива.

Во внешнеторговых контрактах нередко используется выписка (выдача) векселя, но вексель по законодательству не является формой расчетов. По юридической природе это ценная бумага, удостоверяющей определенные имущественные права. **Вексель** является обязательством одного лица (векселедателя) уплатить некоторую денежную сумму другому лицу (векселедержателю) в момент наступления срока платежа.

*Собственные векселя выдаются* покупателем (заказчиком):

– в оплату за товары (работы или услуги). Это может быть предусмотрено договором купли-продажи (выполнения работ, оказания услуг) или отдельным соглашением к договору. При этом задолженность по оплате товаров (работ, услуг) заменяется вексельным обязательством;

– в обеспечение исполнения обязательства по оплате товаров, работ или услуг, не прекращая самого этого обязательства. Это означает, что если оплата не будет произведена, то кредитор сможет удовлетворить требования по основному долгу за счет векселя, выданного в обеспечение. Выдача такого векселя оформляется отдельным договором.



**Контрольные вопросы к главе 2**

1. Назовите варианты совместной ВЭД по законодательству РФ.
2. Назовите основные положения внешнеторгового договора купли-продажи.
3. Раскройте особенности бухгалтерского учета хозяйственных операций по совместной деятельности у товарища, ведущего общего дела.
4. Какими бухгалтерскими записями отражается распределение прибыли между товарищами в учете товарища, ведущего общего дела?
5. Какие бухгалтерские проводки выполняются при разделе имущества между товарищами в учете товарища, ведущего общего дела?
6. Какие особенности присущи внешнеторговым договорам?
7. Перечислите основные положения внешнеторгового договора купли-продажи согласно Венской конвенции.
8. Какие платежные документы применяются при расчетах по внешнеэкономическим контрактам?
9. В чем заключаются достоинства расчетов инкассо для импортера?
10. Приведите схему использования аккредитивной формы расчетов.
11. Является ли выдача векселя безналичной формой расчетов? Почему?

## Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

### 3.1 Субъекты валютных отношений

Основой валютного законодательства Российской Федерации является Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ.

В соответствии с Законом № 173-ФЗ *субъектами валютных отношений выступают резиденты, нерезиденты и уполномоченные банки.*

**Резидентами** Российской Федерации являются:

- а) физические лица, являющиеся гражданами РФ, за исключением постоянно проживающих в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства;
- б) постоянно проживающие в РФ на основании вида на жительство иностранные граждане и лица без гражданства;
- в) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ;
- г) находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения резидентов – юридических лиц;
- д) дипломатические представительства, консульские учреждения РФ, находящиеся за пределами территории РФ, а также постоянные представительства РФ при межгосударственных или межправительственных организациях;
- е) Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования.

К **нерезидентам** относятся:

- а) физические лица, не являющиеся резидентами РФ;
- б) юридические лица и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;
- г) аккредитованные в РФ дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;
- д) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в РФ;
- е) находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства юридических лиц, созданных по законодательству других государств.

**Уполномоченные банки** – это кредитные организации (филиалы кредитных организаций), созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие право на основании лицензий Центрального банка РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

### 3.2 Виды валютных операций

Участники валютных отношений осуществляют операции с валютными ценностями, валютой РФ и внутренними ценными бумагами. **Валютными ценностями** считаются иностранная валюта и внешние ценные бумаги. Под **валютой** понимаются денежные знаки, средства на банковских счетах и в банковских вкладах.

К **валютным операциям** относятся:

а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей, использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента (нерезидентом у резидента) и отчуждение резидентом в пользу нерезидента (нерезидентом в пользу резидента) валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг, а также их использование в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг, а также их использование в качестве средства платежа;

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

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

е) перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ.

*Валютные операции осуществляются:*

– **между резидентами и нерезидентами**. Выполняются без ограничений с учетом требований по открытию валютных счетов и документальному оформлению операций по купле-продаже валюты;

– **между резидентами**. Такие операции запрещены, за исключением:

1) операций, связанных с расчетами в магазинах беспошлинной торговли;

2) операций между комиссионерами (агентами, поверенными) и комитентами (принципалами, доверителями) при оказании комиссионерами услуг, связанных с заключением и исполнением договоров по внешнеторговой деятельности;

3) операций по договорам транспортной экспедиции, перевозки и фрахтования (чартера) при оказании услуг, связанных с перевозкой вывозимого из РФ или ввозимого в РФ, транзитной перевозкой груза по территории РФ, а также по договорам страхования указанных грузов;

4) операций с внешними ценными бумагами, осуществляемых через организаторов торговли на рынке ценных бумаг РФ, при условии учета прав на такие ценные бумаги в депозитариях;

5) операций по оплате и (или) возмещению расходов физического лица, связанных со служебной командировкой за пределы территории РФ;

6) других операций, перечисленных в ст. 9 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле».

– **между нерезидентами**. Осуществляются без ограничений операции по переводу валюты на банковских счетах в уполномоченных банках за пределами территории РФ, валютные операции с внутренними ценными бумагами и с рублями на территории РФ.

### 3.3 Особенности бухгалтерского учета операций в иностранной валюте

Бухгалтерский учет валютных операций организуется на основе единой методологии, однако ему присущи особенности, связанные с одновременным использованием нескольких денежных единиц – рублей и иностранной валюты. Законом «О бухгалтерском учете» определено, что бухгалтерский учет по операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты.

Учет в рублях и иностранной валюте может вести на следующих синтетических счетах:

1) на счетах учета денежных средств – 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения»;

2) на счетах учета расчетов – 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 86 «Целевое финансирование».

Для обособленного учета валютных операций к синтетическим счетам целесообразно открывать субсчета и аналитические счета. Это дает возможность организовать контроль над исполнением экспортных и импортных контрактов, своевременностью расчетов, проанализировать показатели внешнеэкономической деятельности, определить эффективность внешнеторговых сделок.

Основным нормативным документом, регулирующим особенности учета валютных операций, является *Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)*, утвержденное приказом МФ РФ № 154н от 27 ноября 2006 г.

Методика пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, предполагает:

1) установление даты, по состоянию на которую должен осуществляться пересчет иностранной валюты в рубли;

2) определение курса Центробанка РФ, служащего основанием для пересчета иностранной валюты в рубли;

3) пересчет в рубли суммы в иностранной валюте и ее отражение на счетах бухгалтерского учета;

4) расчет курсовой разницы и ее отражение на счетах бухгалтерского учета.

**Дата совершения операции в иностранной валюте** – это день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Согласно ПБУ 3/2006, все выраженные в иностранной валюте активы и обязательства, подлежат пересчету в рубли:

- на дату совершения хозяйственной операции;
- на каждую отчетную дату.

В ПБУ 3/2006 приведены даты совершения отдельных операций в иностранной валюте (таблица 3.1).

**Таблица 3.1 – Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте**

<b>Операция в иностранной валюте</b>	<b>Дата совершения</b>
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
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 т. ч.: – импорт материально-производственных запасов; – импорт услуги; – расходы, связанные со служебными командировками и поездками за пределы территории РФ	Дата признания расходов организации в иностранной валюте, в т. ч.: – дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов; – дата признания расходов по услуге; – дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

**Отчетная дата** – это дата (последний календарный день), по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Кроме того, *пересчет стоимости денежных знаков в кассе и на банковских счетах в иностранной валюте может производиться по мере изменения курса иностранной валюты.*

Под *курсом* понимается цена денежной единицы других стран, выраженная в национальной денежной единице.

В соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете», ПБУ 3/2006 стоимость активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, при отражении на счетах бухгалтерского учета **подлежит пересчету в рубли по официальному курсу Центробанка РФ** на дату совершения операции. Это означает, что записи по счетам бухгалтерского учета производятся одновременно в двух денежных единицах – рублях и иностранной валюте.

С точки зрения дат пересчета все активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, можно подразделить на две группы (таблица 3.2).

**Таблица 3.2** – Порядок пересчета в рубли стоимости активов и обязательства в иностранной валюте

<b>Активы и обязательства, которые пересчитываются на дату совершения хозяйственной операции</b>	<b>Активы и обязательства, которые пересчитываются на каждую отчетную дату</b>
Денежные знаки в кассе и на банковских счетах	Денежные знаки в кассе и на банковских счетах
Денежные и платежные документы	Денежные и платежные документы
Финансовые вложения	Ценные бумаги (за исключением акций)
Средства в расчетах	Средства в расчетах (за исключением полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков)
Вложения во внеоборотные активы	
Материально-производственные запасы	
Доходы и расходы	

В п. 10 ПБУ 3/2006 названы активы и обязательства, стоимость которых *не пересчитывается после принятия к бухгалтерскому учету* в связи с изменением курса иностранной:

- вложения во внеоборотные активы;
- материально-производственные запасы;
- средства полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков.

Эти активы и обязательства пересчитываются в рубли только на дату их принятия к бухгалтерскому учету. При этом используется курс рубля, действовавший на эту дату.

Правила ПБУ 3/2006 распространяются также на имущество и обязательства, используемые предприятием для ведения хозяйственной деятельности за пределами Российской Федерации. Для составления бухгалтерской отчетности выраженная в иностранной валюте стоимость активов и обязательств также подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ.

Особые правила пересчета в рубли устанавливаются для выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от деятельности за границей. Для их пересчета возможно использовать:

- 1) официальный курс иностранной валюты к рублю ЦБ РФ на дату совершения соответствующей хозяйственной операции; **либо**
- 2) среднюю величину курса за отчетный период. Средний курс рассчитывается как произведение величин официальных курсов ЦБ РФ этой

иностранной валюты к рублю на дни в отчетном периоде, деленное на количество дней в отчетном периоде.

Использование средней величины курса целесообразно в случае большого количества хозяйственных операций, а также незначительного изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю. Этот способ позволяет избежать громоздких пересчетов.

### 3.4 Учет курсовых разниц

С колебаниями официального курса Центробанка РФ связано возникновение курсовых разниц. Согласно ПБУ 3/2006, **курсовая разница** – это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления отчетности за предыдущий отчетный период.

**Курсовые разницы возникают по следующим операциям:**

– **погашению дебиторской и кредиторской задолженности в иностранной валюте.** Это связано с временным разрывом между датой возникновения и погашения задолженности;

– **при пересчете активов и обязательств в иностранной валюте на отчетную дату.**

Курсовая разница может быть положительной или отрицательной (рисунок 3.1).

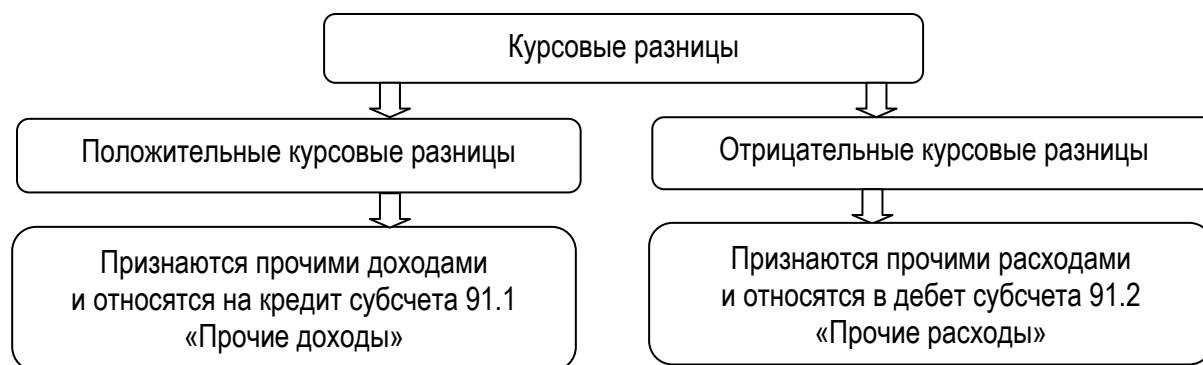


Рисунок 3.1 – Виды курсовых разниц в бухгалтерском учете

**Положительная курсовая разница** возникает:

- 1) при дооценке иностранной валюты в кассе и на счетах в банке, дебиторской задолженности в результате роста курса иностранной валюты к рублю;
- 2) при уценке кредиторской задолженности в результате падения курса иностранной валюты к рублю.

**Отрицательная курсовая разница** возникает:

- 1) при уценке иностранной валюты в кассе и на счетах в банке, дебиторской задолженности в результате падения курса иностранной валюты к рублю;

2) при дооценке кредиторской задолженности в результате роста курса иностранной валюты к рублю.

*Курсовые разницы подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.*

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации, т. е. на счет 91 «Прочие доходы и расходы», как прочие доходы или прочие расходы.

**Пример 3.1.** На 1 марта в учете числится дебиторская задолженность за иностранным покупателем в сумме 8 000\$, остатка средств на валютном счете не было. 20 марта на валютный счет получена оплата. Курс ЦБ РФ (условные данные): на 01 марта 29,95 руб./\$, 20 марта 29,26 руб./\$, 31 марта 29,36 руб./\$.

Сальдо на 01 марта по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»  $8\,000 \cdot 29,95 = 239\,600$  руб.

20 марта Дт сч. 52      Кт сч. 62 – получена оплата на валютный счет  $8\,000 \cdot 29,26 = 234\,080$  руб.

20 марта Дт сч. 91-2      Кт. Сч. 62 – отрицательная курсовая разница, связанная с погашением задолженности покупателя  $(29,26 - 29,95) \cdot 8\,000 = 5\,520$  руб.

31 марта Дт сч. 52      Кт сч. 91-1 – положительная курсовая разница по остатку средств на валютном счете  $(29,36 - 29,26) \cdot 8\,000 = 800$  руб.

Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации, т. е. относится на счет 83 «Добавочный капитал».

**Пример 3.2.** В соответствии с уставом ЗАО «Березка» вклад иностранного учредителя в уставный капитал составляет 1 200\$. На дату регистрации устава ЗАО (12 августа) курс ЦБ РФ 30,21 руб./\$, на дату перечисления денежных средств на валютный счет (28 августа) составлял 30,70 руб./\$.

12 августа. Дт сч. 75-1      Кт сч. 80 – задолженность иностранного учредителя на дату регистрации устава ЗАО  $1\,200 \cdot 30,21 = 37\,452$  руб.

28 августа. Дт сч. 52      Кт сч. 75-1 – поступление от учредителя вклада в уставный капитал  $1\,200 \cdot 30,70 = 38\,040$  руб.

28 августа. Дт сч. 75-1      Кт сч. 83 – положительная курсовая разница зачисляется в добавочный капитал  $(30,70 - 30,21) \cdot 1\,200 = 588$  руб.

В налоговом учете курсовая разница возникает при переоценке, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю. *Для целей исчисления налога на прибыль пересчитываются:*

– имущество в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);

– требования, стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов выданных);

– обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов полученных).

Положительные курсовые разницы образует внереализационный доход, а отрицательные курсовые разницы – внереализационный расход. Курсовые разницы не облагаются НДС.



Для целей налогообложения доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода или расхода.

*В налоговом учете пересчет в рубли валютных ценностей, обязательств и требований, выраженных в иностранной валюте, производится (в зависимости от того, что произошло раньше):*

- на дату перехода права собственности при совершении операций с валютными ценностями, исполнения обязательств и требований;
- на последнее число отчетного (налогового) периода.

### **3.5 Порядок открытия валютных счетов в банке**

Организация-резидент вправе проводить расчеты с юридическим лицом-нерезидентом только в безналичной форме. Если расчеты с нерезидентом будут вестись в рублях, открывать специальные банковские счета не требуется. Без использования банковских счетов российские юридические лица могут осуществлять расчеты:

- с физическими лицами-нерезидентами в рублях по договорам розничной купли-продажи товаров, при оказании им на территории РФ транспортных, гостиничных и других услуг, оказываемых населению;
- с нерезидентами в наличной иностранной валюте и валюте РФ за обслуживание воздушных судов иностранных государств, судов иностранных государств в речных и морских портах, а также при оплате портовых сборов.

Открывают банковские счета в иностранной валюте в уполномоченных банках. Ими являются кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие право на основании лицензий ЦБ РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте. Уполномоченным банкам также является действующий на территории РФ на основании лицензий ЦБ РФ филиал иностранного банка, имеющий право осуществлять банковские операции с валютой.

Юридические лица–резиденты РФ могут открыть валютный счет за пределами РФ. Без ограничений счет в иностранной валюте открывается на территории иностранного государства, являющегося членом Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ).

*Для открытия валютного счета организация предоставляет в банк:*

- заявление на открытие валютного счета (на бланке установленной формы);
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- нотариально заверенную карточку с образцами подписей.

Между банком и организацией заключается договор банковского счета и организации открывается *текущий валютный счет*. Без согласования с клиентом и без заключения дополнительного договора банковского

счета одновременно с текущим валютным счетом открывается *транзитный валютный счет*. Он является внутренним счетом банка.

Об открытии валютных счетов в письменной форме сообщается налоговым органам по месту нахождения организации. При открытии валютного счета в российском банке *Сообщение об открытии (закрытии) счета (лицевого счета) формы № С-09-1* направляется в течение семи дней с момента открытия (п. 2 ст. 23 НК РФ). *Уведомление об открытии (закрытии) счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории РФ формы КНД 112107* – не позднее одного месяца со дня открытия валютного счета (п. 2 ст. 12 Закона «О валютном регулировании и валютном контроле»).

Кроме того, об открытии и закрытии счетов в банке сообщается в ПФ РФ и ФСС РФ по месту нахождения организации в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов (п. 1 ч. 3 ст. 28 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»). Формы уведомлений размещены на сайте ПФ РФ и ФСС РФ.

Нарушение установленного порядка влечет наложение административного штрафа:

- при открытии счетов на территории РФ – на должностных лиц в размере от 1 000 до 2 000 руб. (ст. 15.4 КоАП);
- при открытии счетов за пределами территории РФ – на организацию в размере от 50 000 до 100 000 руб., на должностных лиц от 5 000 до 10 000 руб. (п. 2 ст. 15.25 КоАП).

При открытии валютного счета за пределами РФ не позднее 30 дней по окончании каждого квартала в налоговый орган по месту учета представляются:

- отчет о движении средств по счету в банке за пределами территории РФ в двух экземплярах (составляется за истекший квартал);
- копии банковских документов, подтверждающих сведения, указанные в отчете. К документам прикладывается нотариально заверенный перевод на русский язык.

### 3.6 Контроль над осуществлением валютных операций уполномоченными банками

По Закону «О валютном регулировании и валютном контроле» *валютный контроль* осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля. **Органами валютного контроля** являются Центральный банк РФ и Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор). **Агентами валютного контроля** выступают:

- уполномоченные банки, подотчетные ЦБ РФ;

- профессиональные участники рынка ценных бумаг, подотчетные Федеральной службе по финансовым рынкам (ФСФР России);
- таможенные органы;
- налоговые органы.

Для осуществления валютного контроля агенты валютного контроля имеют право запрашивать и получать от организаций документы (копии документов), связанные с проведением валютных операций, открытием и ведением счетов. Например, у резидентов – юридических лиц могут запрашиваться:

1. Свидетельство о государственной регистрации юридического лица (по форме № Р51001); свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ (по форме № Р50003); свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 года (по форме № Р57001).

2. Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

3. Уведомление об открытии (закрытии) счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории РФ.

4. Документы, являющиеся основанием для проведения валютных операций, включая договоры (соглашения, контракты), приказ о назначении на должность руководителя организации, выписки из протокола общего собрания акционеров (учредителей); документы, подтверждающие факт передачи товаров, выполнения работ, оказания услуг, информации и результатов интеллектуальной деятельности.

5. Документы, оформляемые и выдаваемые уполномоченными банками, подтверждающие совершение валютных операций.

6. Таможенные декларации, документы, подтверждающие ввоз в РФ рублей, иностранной валюты, внешних и внутренних ценных бумаг в документарной форме.

Уполномоченные банки осуществляют контроль над открытием и ведением счетов в иностранной валюте, а также предоставлением необходимых документов, подтверждающих исполнение внешнеэкономического контракта. Резиденты при осуществлении валютных операций в иностранной валюте представляют в уполномоченный банк следующие документы:

– **справку о валютных операциях** формы 0406009. Справка подтверждает совершение валютной операции и содержит информацию о зачислении (списании) с расчетного счета иностранной валюты;

– **паспорт сделки** (ПС) формы 0406005, в котором указываются краткие сведения о контракте (кредитном договоре). ПС оформляется в уполномоченном банке резидента на один контакт или на один кредитный договор;

– другие документы.

Формы и порядок заполнения справки о валютных операциях и паспорта сделки (далее – ПС) установлены в *Инструкции Банка России от 15.06.2004 № 117-И «О порядке представления резидентами и нерези-*

дентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок».

Обязанность по составлению ПС по законодательству возложена на резидента. Уполномоченный банк может предоставить услугу по оформлению справки о валютных операциях и паспорта сделки за отдельную плату, в этом случае их составляют валютные контролеры (работники банка).

На основании ПС осуществляются расчеты между резидентами и нерезидентами:

- по внешнеторговым контрактам за вывозимые с таможенной территории РФ или ввозимые на таможенную территорию РФ товары, выполняемые работы, оказываемые услуги, передаваемую информацию и результаты интеллектуальной деятельности;

- при предоставлении резидентами займов в иностранной валюте и в рублях нерезидентам;

- при получении резидентами кредитов и займов в иностранной валюте и в рублях от нерезидентов.

Для **оформления паспорта сделки** резидент представляет в уполномоченный банк одновременно следующие документы:

- два экземпляра ПС;
- контракт (кредитный договор), являющийся основанием для проведения валютных операций;
- другие документы.

ПС проверяется банком в течение трех рабочих дней. Затем один экземпляр, подписанный ответственным лицом банка и заверенный печатью банка, возвращается резиденту. В случае внесения в контракт изменений или дополнений, затрагивающих сведения, указанные в ПС, резидент представляет в банк переоформленный паспорт сделки, и документы, подтверждающие вносимые изменения и дополнения в контракт (кредитный договор).

ПС не требуется оформлять, если:

- 1) общая сумма кредитного договора между нерезидентом и резидентом не превышает в эквиваленте 5 тыс. долларов США по курсу иностранных валют к рублю, установленному ЦБ РФ на дату заключения кредитного договора;

- 2) общая сумма контракта не превышает в эквиваленте 50 тыс. долларов США по курсу иностранных валют к рублю, установленному ЦБ РФ на дату заключения контракта.

Для оплаты по импортным контрактам в уполномоченный банк представляются: расчетный документ; справка о валютных операциях; паспорт сделки; иные документы, являющиеся основанием для проведения валютной операции. После получения товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности и завершения расчетов по контрак-

ту паспорт сделки закрывается. Для этого импортер представляет в банк письменное заявление о закрытии паспорта сделки. Если заявления нет, но банк сам закрывает ПС по истечении 180 календарных дней после даты окончания действия контракта.

При поступлении иностранной валюты *по экспортным контрактам* в уполномоченный банк также предоставляется справка о валютных операциях. ПС закрывается в порядке, аналогичном для импортных контрактов.

### 3.7 Учет покупки иностранной валюты

Купля-продажа иностранной валюты в РФ производится только через уполномоченные банки. Покупка валюты за рубли осуществляется с последующим зачислением на валютный счет для следующих целей:

- совершения платежей по контрактам, связанным с покупкой товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности;
- совершения платежей, связанных с движением капитала, выплатой дивидендов;
- для оплаты командировочных расходов.

Покупка иностранной валюты может осуществляться банками в течение трех рабочих дней. Например, в первый день денежные средства депонированы с расчетного счета для приобретения валюты, а на следующий день иностранная валюта зачислена на валютный счет. Поэтому для отражения операций по покупке иностранной валюты целесообразно использовать сч. 57 «Переводы в пути».

Бухгалтерские записи по валютному счету производятся в иностранной валюте и в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ.

Как правило, иностранная валюта приобретается у банка по коммерческому (банковскому) курсу, который превышает официальный курс ЦБ РФ. И у организации возникает расход в виде разницы между курсом ЦБ РФ и банковским курсом на дату покупки иностранной валюты. Этот расход включается в состав прочих расходов организации. Возможен вариант, что иностранная валюта приобретается у банка по курсу ЦБ РФ и в этом случае банк берет комиссионное вознаграждение, которое также относится в дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

**В налоговом учете** разница, возникшая в результате отклонения курса покупки иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту, признается внереализационным расходом на эту дату. Сумма комиссии банка также включается во внереализационные расходы.

В таблице 3.3 приведена примерная схема бухгалтерских записей по учету покупки иностранной валюты.

**Таблица 3.3** – Бухгалтерские записи по учету покупки иностранной валюты

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Перечислены банку денежные средства на покупку иностранной валюты	Поручение на покупку валюты, выписка банка по расчетному счету	57 (76)	51
Зачислена иностранная валюта на текущий валютный счет	Выписка банка по валютному счету	52	57 (76)
Списан расход от покупки валюты по курсу выше курса ЦБ РФ	Отчет банка, бухгалтерская справка-расчет	91-2	57 (76)
С расчетного счета списана комиссия банка	Отчет банка, выписка банка по расчетному счету	76	51
Комиссия банка включена в прочие расходы	Бухгалтерская справка	91-2	76

**Пример 3.3.** 20 мая организация оформила поручение на покупку 10 000 евро по курсу банка 43,30 руб./евро. В тот же день денежные средства депонированы банком с расчетного счета. Иностранная валюта приобретена банком 21 мая. Курс ЦБ РФ на 21 мая 43,24 руб./евро.

20 мая. Дт сч. 57                      Кт сч. 51                      433 000 руб. – денежные средства направлены на покупку валюты по курсу уполномоченного банка (10 000 · 43,30)

21 мая. Дт сч. 52                      Кт сч. 57                      432 400 руб. – зачислена приобретенная иностранная валюта на валютный счет (10 000 · 43,24)

21 мая. Дт сч. 91-2                    Кт сч. 57                      600 руб. – расход от покупки валюты по курсу выше курса ЦБ РФ [(43,24 – 43,30) · 10 000]

Дт сч. 99 Кт                              Кт сч. 91-9                    1 600 руб. – списан финансовый результат (убыток) от операции покупки иностранной валюты

### 3.8 Учет продажи иностранной валюты

Организация вправе перепродавать иностранную валюту, когда это выгодно. С 2006 г. отменена обязательная продажа иностранной валюты. Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам 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 платежа.

Продажа валюты осуществляется уполномоченными банками на основании поручения на продажу валюты в течение трех рабочих дней. День списания иностранной валюты с транзитного валютного счета может не совпадать с днем поступления денежных средств от ее продажи. Поэтому операции по продаже иностранной валюты отражаются через сч. 57 «Переводы в пути». Вместо счета сч. 57 «Переводы в пути» возможно использование сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с банком по операциям купли-продажи иностранной валюты».

В соответствии с ПБУ «Доходы организации» (ПБУ 9/99) поступления от продажи иностранной валюты признаются прочими доходами организации. Расходами, связанными с продажей иностранной валюты, являются рублевый эквивалент суммы в иностранной валюте, проданной на внутреннем валютном рынке РФ, и сумма комиссии банка (ПБУ «Расходы организации» 10/99). Курсовые разницы образуются, если день списания иностранной валюты с валютного счета не совпадает с днем ее про-

даже и изменился официальный курс, установленный ЦБ РФ. Курсовые разницы образуют прочий доход (расход).

Уполномоченный банк продает иностранную валюту по своему коммерческому курсу, который превышает официальный курс ЦБ РФ. Возникающая разница по своей сущности является убытком организации от операции по продаже валюты.

В **налоговом учете** продажа иностранной валюты не признается реализацией, доходы и расходы от ее продажи не сравниваются. Отрицательная разница между официальным курсом ЦБ РФ коммерческим (банковским) курсом продажи иностранной валюты признается внереализационным расходом на эту дату.

Курсовая разница, возникшая при пересчете валютных средств организации, также признается внереализационным доходом или расходом при определении налоговой базы по налогу на прибыль на дату продажи валюты. Сумма комиссии банка в также включается во внереализационные расходы.

В таблице 3.4 приведена примерная схема бухгалтерских записей по учету продажи иностранной валюты.

**Таблица 3.4** – Бухгалтерские записи по учету продажи иностранной валюты

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Поступила на транзитный валютный счет оплата от покупателя	Выписка банка по валютному счету	52	62
Списана с валютного счета направленная на продажу иностранная валюта	Поручение на продажу валюты, выписка банка по валютному счету	57 (76)	52
Поступили на расчетный счет денежные средства от продажи валюты	Отчет банка, выписка банка по расчетному счету	51	91-1
Списана стоимость проданной иностранной валюты	Бухгалтерская справка-расчет	91-2	57
Отражена положительная курсовая разница, образовавшаяся при продаже валюты	Бухгалтерская справка-расчет	57	91-1
Отражена отрицательная курсовая разница, образовавшаяся при продаже валюты	Бухгалтерская справка-расчет	91-2	57
С расчетного счета списана комиссия банка	Отчет банка, выписка банка по расчетному счету	76	51
Комиссия банка включена в прочие расходы	Бухгалтерская справка	91-2	76

**Пример 3.4.** 2 февраля на валютный счет зачислена оплата от покупателя в размере 20 000 евро. 16 февраля организация оформила поручение на продажу части иностранной валюты в сумме 10 000 евро. Валюта продана уполномоченным банком 17 февраля по курсу банка 41,10 руб./евро. Курс ЦБ РФ на 2 февраля 42,22 руб./евро, на 16 февраля 41,11 руб./евро, на 17 февраля 41,15 руб./евро.

2 февраля. Дт сч. 52 Кт сч. 62 844 400 руб. – поступила оплата от покупателя (20 000 · 42,22)

16 февраля. Дт сч. 57 Кт сч. 52 411 100 руб. – списана с валютного счета направленная на продажу иностранная валюта (10 000 · 41,11)

17 февраля. Дт сч. 51 Кт сч. 91-1 411 000 руб. – поступили на расчетный счет денежные средства от продажи валюты по курсу банка (10 000 · 41,10)

17 февраля. Дт сч. 91-2 Кт сч. 57 411 500 руб. – списана стоимость проданной иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции (10 000 · 41,15)

17 февраля. Дт сч. 57 Кт сч. 91-1 400 руб. – положительная курсовая разница  
 [(41,15 – 41,11) · 10 000]

17 февраля. Дт сч. 99 Кт сч. 91-9 100 руб. – списан финансовый результат (убыток) от продажи иностранной валюты (411 000 + 400 – 411 500)

### 3.9 Учет операций на валютном счете организации

Для учета операций на текущем валютном счете используется активный денежный счет 52 «Валютные счета». К счету 52 «Валютные счета» открываются субсчета по количеству открытых организацией валютных счетов и аналитические счета по каждому виду иностранной валюты.

*Выписка банка по валютному счету* отражает произведенные операции только в иностранной валюте. На основании выписки выполняется пересчет иностранной валюты в рубли по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Таким образом, записи операций по валютным счетам производятся в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте.

Выписки банка по валютному счету обрабатываются в следующем порядке:

- подбираются документы, подтверждающие факт платежа (платежные поручения, инкассовые поручения);
- сверяется достоверность сумм в выписке банка с прилагаемыми документами;
- каждая операция пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ и выполняется бухгалтерская запись.

Расчетно-кассовое обслуживание организаций осуществляется на возмездной основе и в договоре банковского счета устанавливается размер причитающегося банку вознаграждения. Оплата банковских услуг подлежит включению в состав прочих расходов. Выполняются бухгалтерские записи:

Дт сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» Кт сч. 52 «Валютные счета» – списаны денежные средства с валютного счета за оказание банковских услуг;

Дт субсч. 91-2 «Прочие расходы» К сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – оплата банковских услуг включена в прочие расходы.

За пользование денежными средствами на текущих валютных счетах уполномоченный банк уплачивает проценты в размере и в сроки, определенные договором банковского счета. Обычно размер процентов соответствует уровню вкладов до востребования. Порядок начисления и выплаты процентов за пользование средствами, числящимися на зарубежных валютных счетах, также устанавливается в договоре банковского счета с учетом законодательства соответствующей страны. В бухгалтерском учете проценты отражаются в составе прочих доходов следующей записью:

Дт сч. 52 «Валютные счета» Кт субсч. 91-1 «Прочие доходы» – зачислена на валютный счет сумма процентов за пользование валютным счетом.



*Пересчет иностранной валюты в рубли обязательно производится на дату составления бухгалтерской отчетности.* Курсовую разницу по валютному счету целесообразно рассчитывать не по мере совершения хозяйственных операций, а на конец отчетного периода – 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря. Для этого нужно:

- 1) определить остаток в рублях по текущему курсу;
- 2) определить остаток в рублях по курсу ЦБ РФ на отчетную дату;
- 3) вычесть из суммы остатка по курсу ЦБ РФ остаток по текущему курсу. Это и будет курсовая разница на дату составления отчетности.

В учетной политике организации можно закрепить, что пересчет остатка иностранной валюты на валютном счете производится на последнее число каждого месяца. В этом случае курсовая разница будет рассчитываться один раз в месяц.

Приведем пример пересчета иностранной валюты в рубли и расчета курсовой разницы (таблица 3.5).

**Таблица 3.5** – Пример хозяйственных операций по валютному счету за март 20xx г.

Содержание операции	Сумма, \$	Пересчет в рубли по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции	Дебет	Кредит
Сальдо на 1 марта	9 450	$9\,450\$ \cdot 29,50 \text{ руб./}\$ = 278\,775 \text{ руб.}$	–	–
10 марта. Получено в кассу на командировочные расходы	1 400	$1\,400\$ \cdot 29,32 \text{ руб./}\$ = 41\,048 \text{ руб.}$	50	52
16 марта. Поступила оплата от покупателя	30 000	$30\,000\$ \cdot 28,93 \text{ руб./}\$ = 867\,900 \text{ руб.}$	52	62
20 марта. Продажа валюты	35 000	$35\,000\$ \cdot 29,20 \text{ руб./}\$ = 1\,022\,000 \text{ руб.}$	57	52
30 марта. Списано за обслуживание счета	60	$60\$ \cdot 29,29 \text{ руб./}\$ = 1\,757,40 \text{ руб.}$	91.2	52
Сальдо на 30 марта: $9\,450 - 1\,400 + 30\,000 - 35\,000 - 60 = 2\,990\$$	2 990	$2\,990\$ \cdot 29,29 \text{ руб./}\$ = 87\,577,10 \text{ руб.}$	–	–
30 марта. Курсовая разница на отчетную дату	–	5 707, 50 руб.	52	91.1

Расчет курсовой разницы на 30 марта:

1. Сальдо в рублях на конец месяца по текущему курсу =  $278\,775 - 41\,048 + 867\,900 - 1\,022\,000 - 1\,757,40 = 81\,869,60 \text{ руб.}$

2. Сальдо в рублях на конец месяца по курсу ЦБ РФ =  $2\,990\$ \cdot 29,29 \text{ руб./}\$ = 87\,577,10 \text{ руб.}$

3. Курсовая разница = сальдо по курсу ЦБ РФ – сальдо по текущему курсу =  $87\,577,10 - 81\,869,60 = +5\,707,50 \text{ руб.}$

### 3.10 Учет операций с иностранной валютой в кассе организации

Порядок хранения и использования денежных средств в кассе, в т. ч. иностранной валюты, установлен *Инструкцией Центрального банка Российской Федерации «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации»*

*Федерации»* № 40 от 22.07.1993 г. Для обособленного учета операций с наличной иностранной валютой к счету 50 «Касса» открывается субсчет «Касса в иностранной валюте в РФ» и аналитические счета по каждому виду иностранной валюты в кассе.

Основным источником поступления иностранной валюты в кассу является ее снятие с текущего валютного счета в уполномоченном банке. Наличная иностранная валюта используется только для оплаты командировочных расходов сотрудников. Банк выдает иностранную валюту не ранее чем за 10 рабочих дней до даты отъезда сотрудника в командировку за границу.

Получение наличной иностранной валюты и ее выдача из кассы организации оформляется, как и по рублевым средствам, *типовыми межведомственными формами первичных документов и учетных регистров*:

- приходным кассовым ордером (ф. № КО-1);
- расходным кассовым ордером (ф. № КО-2);
- журналом регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (ф. № КО-3);
- кассовой книгой (ф. № КО-4).

В кассовых ордерах, кассовой книге и отчете кассира (втором отрывном листе кассовой книги) поступление и расход иностранной валюты отражаются в валюте платежа и рублевом эквиваленте по курсу на дату совершения операции. Стоимость иностранной валюты пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ:

- на дату оприходования или выдачи из кассы иностранной валюты;
- на дату составления бухгалтерской отчетности.

Кроме того, пересчет стоимости денежных знаков в кассе может производиться по мере изменения курсов иностранных валют. Выявленная сумма курсовой разницы подлежит отражению в кассовой книге. Эта сумма не является реальным поступлением или расходом иностранной валюты, поэтому не составляется приходный (расходный) ордер. На сумму курсовой разницы заполняется справка-расчет бухгалтера, на основании которой кассир выполняет соответствующую запись в кассовой книге. При росте курса иностранной валюты заполняется графа «Приход» кассовой книги, при его снижении – графа «Расход». Справка-расчет бухгалтера подшивается к отчету кассира вместе с приходными и расходными документами и передается главному бухгалтеру.

Курсовые разницы не возникают при выдаче иностранной валюты в подотчет в день ее получения с валютного счета, а также при сдаче в банк наличной валюты в день ее возврата подотчетным лицом.

В таблице 3.6 приведены бухгалтерские записи по учету кассовых операций с иностранной валютой.

Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от четырех до пяти тысяч рублей; на юридических лиц – от сорока до пятидесяти тысяч рублей (ст. 15.1 КоАП РФ).

**Таблица 3.6** – Бухгалтерские записи по учету иностранной валюты в кассе организации

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Поступила наличная иностранная валюта с текущего валютного счета	Приходный кассовый ордер	50	52
Выдана валюта в подотчет на командировочные расходы	Расходный кассовый ордер	71	50
Возвращена в кассу неиспользованная сумма аванса на командировочные расходы	Приходный кассовый ордер	50	71
Наличная иностранная валюта сдана в банк	Расходный кассовый ордер	52	50
Отражена положительная курсовая разница	Бухгалтерская справка- расчет	50	91-1
Отражена отрицательная курсовая разница	Бухгалтерская справка- расчет	91-2	50

### 3.11 Учет операций по банковским картам

Порядок выдачи платежных карт на территории РФ и особенности осуществления кредитными организациями операций с их использованием регулируются *«Положением об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт»*, утвержденным ЦБ РФ 24.12.2004 г. № 266-П (далее – Положение № 266-П).

Банковская карта признается видом платежной карты и служит инструментом безналичных расчетов, предназначенным для совершения операций с денежными средствами, находящимися у эмитента, в соответствии с законодательством РФ и договором с эмитентом.

Для юридических лиц банки выпускают два вида корпоративных банковских (платежных карт):

1) *расчетные (дебетовые) карты* позволяют представителям организации распоряжаться денежными средствами, находящимися на ее счете, в пределах расходного лимита, установленного банком. Расчеты могут осуществляться с использованием банковского кредита в соответствии с договором банковского счета при недостаточности или отсутствии денежных средств (овердрафт);

2) *кредитные карты* позволяют осуществлять операции за счет предоставляемого банком-эмитентом кредита. Отношения между банком и клиентом регулируются кредитным договором, содержащим условия предоставления кредита и порядок расчетов по нему.

Положением № 266-П определены *операции, которые может проводить организация или индивидуальный предприниматель с использованием банковских карт*:

- получение наличных денежных средств в рублях для осуществления на территории России расчетов, связанных с хозяйственной деятельностью, в т. ч. с оплатой командировочных и представительских расходов;
- оплата в рублях расходов, связанных с хозяйственной деятельностью, в т. ч. с оплатой командировочных и представительских расходов, на территории России;

- иные операции в валюте РФ на территории России, в отношении которых российским законодательством, в т. ч. нормативными актами Банка России, не установлен запрет (ограничение) на их совершение;
- получение наличных денежных средств в иностранной валюте за пределами территории России для оплаты командировочных и представительских расходов;
- оплата командировочных и представительских расходов в иностранной валюте за пределами территории РФ и иные операции в иностранной валюте.

Выдача банковских карт клиенту осуществляется на основании заключенного с ним договора, если договором банковского счета предусматривается совершение операций с пластиковыми картами. Для обслуживания пластиковых карт банк открывает для организации специальный счет, так называемый специальный карточный счет. Банковская карта может оформляться к уже существующему расчетному или валютному счету, в этом случае об открытии специального карточного счета в налоговый орган не сообщается. Если организация открывает отдельный счет для обслуживания банковской карты, то в налоговый орган по месту регистрации организации направляется Сообщение об открытии (закрытии) счета (лицевого счета) формы № С-09-1.

Хотя операции проводятся по счету юридического лица, *держателем корпоративной банковской карты является физическое лицо – уполномоченный представитель организации*. Количество держателей пластиковых карт согласовывается между руководителем организации и банком-эмитентом. При этом сотрудник, получивший банковскую карту, считается подотчетным лицом и обязан в установленном порядке отчитываться за израсходованные денежные средства. Выдачу самой банковской карты можно отражать как выдачу под отчет денежного документа.

В соответствии с п. 3.1 Положения № 266-П операции с использованием банковских карт предусматривают обязательное составление документов на бумажном носителе. Это может быть слип, квитанция электронного терминала. Документ является основанием для осуществления расчетов по указанным операциям и (или) служит подтверждением их совершения.

Для целей бухгалтерского учета комиссия банка за открытие и обслуживание специального карточного счета является прочим расходом организации, а для целей налогового учета – внереализационным расходом.

Бухгалтерский учет денежных средств на банковской карте ведется на счете 55 «Специальные счета в банке», к которому открывается отдельный субсчет «Корпоративные пластиковые карты» (или «Специальные карточные счета»). Аналитический учет ведется в разрезе держателей карт. При учете валютных операций с использованием банковских карт необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).

В таблице 3.7 приведены бухгалтерские записи по учету операций с пластиковой картой.

**Таблица 3.7 – Бухгалтерские записи по учету операций с пластиковыми картами**

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Перечислены денежные средства на специальный карточный счет для использования расчетной банковской карты	Выписка банка по специальному карточному счету	55	51 (52)
Перечислены денежные средства на специальный карточный счет для использования кредитной банковской карты	Выписка банка по специальному карточному счету	55	66
Удержана плата за изготовление пластиковой карты	Акт приема-сдачи оказанных услуг, выписка банка по карточному счету	50-3	51 (52)
Выдана пластиковая карта подотчетному лицу	Журнал учета приема и выдачи пластиковой карты	71	50-3
Получены наличные денежные средства с пластиковой карты	Выписка банка по специальному карточному счету	71	55-4
Оплачены командировочные и представительские расходы при помощи пластиковой карты	Выписка банка по специальному карточному счету	71	55-4
Возвращена пластиковая карта подотчетным лицом	Журнал учета приема и выдачи пластиковой карты	50-3	71
Со специального карточного счета списана комиссия банка	Отчет банка, выписка банка по карточному счету	76	51
Комиссия банка включена в прочие расходы	Бухгалтерская справка	91-2	76

### 3.12 Порядок направления работников в зарубежные командировки

Порядок направления работников в служебные командировки, в т. ч. на территорию иностранных государств, регулируется *постановлением Правительства РФ «Об особенностях направления работников в служебные командировки» от 13.10.2008 г. № 749.*

**Служебной командировкой** называется поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (*ст. 166 ТК РФ*).

Решение о направлении сотрудника в служебную командировку принимает руководитель организации. Основанием для принятия решения могут служить письменный вызов сторонней организации, служебная записка начальника структурного подразделения-руководителя работника, направляемого в командировку, заявление самого работника. Служебная записка должна содержать сведения о цели командировки, ее сроках, составе командируемых, а также о служебном задании.

Различают командировки в страны СНГ и страны, не входящие в СНГ. Командировки в страны СНГ оформляются аналогично командировкам по территории России:

– выписывается *служебное задание (ф. № Т-10а)*, в котором указывается цель, время и место командировки;

– на основании служебного задания *издается приказ (распоряжение) о направлении сотрудника в командировку (ф. № Т-9 или Т-9а)*;

– на основании приказа оформляется *командировочное удостоверение (ф. № Т-10)*. Документ подтверждает срок пребывания работника в командировке;

– факт отъезда сотрудника фиксируется в *журнале учета работников, выбывающих в служебные командировки из командирующей организации*.

Формы первичных учетных документов утверждены постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1.

Командирование в страны, не относящиеся к СНГ, происходит без оформления командировочного удостоверения.

Дни пребывания в командировках определяются:

1) при командировках в страны СНГ – по отметкам в командировочном удостоверении;

2) при командировках в страны с безвизовым режимом, не относящимся к СНГ, – на основании проездных документов. Днем пересечения границы при выезде из РФ считается день отъезда работника из пункта отправления, а днем въезда – день отъезда из места командировки;

3) при командировках в страны с визовым режимом – по отметкам таможи в загранпаспорте.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом (приказом) организации. Например, в приказе о направлении сотрудника в командировку может указываться, каким видом транспорта надлежит воспользоваться работнику, по тарифу какого класса будет оплачиваться проезд или проживание в гостинице.

*Работнику при направлении в командировку на территорию иностранного государства выплачиваются и возмещаются:*

а) суточные;

б) оплата проезда;

б) расходы по найму жилого помещения;

в) расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;

г) обязательные консульские и аэродромные сборы;

д) сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;

е) расходы на оформление обязательной медицинской страховки;

ж) иные обязательные платежи и сборы.

Могут возмещаться и иные расходы, связанные с командировками. Их перечень и размер определяются коллективным договором или приказом руководителя. Возмещение расходов осуществляется при представлении документов, подтверждающих эти расходы.

***Со дня пересечения государственной границы при выезде из РФ суточные выплачиваются по норме, установленной для вы-***

**платы в стране, в которую работник направляется, а со дня пересечения государственной границы при въезде в РФ – по норме, установленной при командировках в пределах РФ.** Если за время командировки работник должен посетить несколько иностранных государств, то в день пересечения границы каждого из них ему выплачиваются суточные по нормам, установленным для страны, в которую сотрудник въезжает. За однодневные заграничные командировки, в отличие от командировок по России, суточные выплачиваются в размере 50 % от нормы, установленной коллективным договором для выплаты суточных при командировке в соответствующую страну.

### 3.13 Учет расходов по зарубежным командировкам

#### **Бухгалтерский учет командировочных расходов**

Существует несколько вариантов финансирования зарубежных командировок.

1. Выдача командировочному сотруднику аванса из кассы в иностранной валюте.

2. Выдача аванса из кассы в рублях с последующей покупкой работником иностранной валюты в обменном пункте. Используется организациями, которые не имеют валютного счета и редко отправляют сотрудников в заграничные командировки. Покупка валюты в обменном пункте производится по коммерческому курсу, который ниже официального курса ЦБ РФ. Отрицательная разница между курсом Центробанка и коммерческим курсом является расходом, который отражается на основании справки обменного пункта.

3. Выдача корпоративной банковской карты. Иностранная валюта, списанная с карточного счета, считается выданной под отчет.

Командировочные расходы включаются в состав расходов по обычным видам деятельности на дату утверждения авансового отчета:

– *в части, покрытой выданными под отчет денежными средствами. По курсу, действовавшему на дату выдачи денежных средств под отчет для оплаты этих расходов.* Согласно п. 9 ПБУ 3/2006, расчет задолженности подотчетного лица по авансу на командировочные расходы в валюте производится на дату выдачи наличной иностранной валюты из кассы организации. Дальнейший пересчет средств в расчетах с подотчетным лицом, выданных авансом для оплаты командировочных расходов, не производится;

– *в части, не покрытой выданными под отчет денежными средствами. По курсу, действовавшему на дату утверждения авансового учета.*

Неиспользованная иностранная валюта должна быть возвращена в кассу организации. Валюта пересчитывается в рубли по курсу, установленному на дату возврата денежных средств. В ситуации, когда работник получал аванс в рублях и самостоятельно приобретал иностранную валюту, действуют следующим образом. Остаток неизрасходованной иностранной валюты обменивается на рубли и в кассу, соответственно, возвращаются рублевые суммы. По операции обмена валюты возникает расход из-за разницы между банковским курсом и курсом Центробанка. Справка обменного пункта является документом, подтверждающим этот расход.

Для окончательного расчета по выданному авансу работник должен представить авансовый отчет в течение трех рабочих дней после возвращения из командировки. К авансовому отчету прикладываются документы, подтверждающие произведенные расходы – авиабилеты, счета из гостиниц, парковочные талоны, счета за такси и другие. Документы, составленные на иностранном языке, должны иметь построчный перевод (на отдельном листе) на русский язык. Такое требование содержится в *Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденном приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н*. Переводится существенная информация, необходимая для установления целевого характера произведенных расходов. Например, в счете за проживание требуется перевести такие реквизиты, как фамилия, имя, отчество проживавшего, дата въезда и выезда, стоимость проживания. Перевод может осуществить сотрудник организации, владеющий иностранным языком.

**Все командировочные расходы в бухгалтерском учете включаются в состав расходов по обычным видам деятельности после утверждения авансового отчета.** Если работник направлялся в командировку для заключения контракта и (или) приобретения материальных ценностей и эти ценности были приобретены, то командировочные расходы включаются в первоначальную стоимость приобретенных активов.

Независимо от назначения командировки выполняется одинаковая последовательность обработки данных в системе учета.

1. Отражается выдача в подотчет денежных средств командированному сотруднику.

2. Проверяется и обрабатывается авансовый отчет и документы, подтверждающие расход денежных средств.

3. Выявляется состояние расчетов с подотчетным лицом после утверждения авансового отчета – излишек или перерасход.

4. Производится окончательный расчет с подотчетным лицом. При наличии излишка неиспользованные денежные средства возвращаются сотрудником в кассу. Если был перерасход, то сумма перерасхода компенсируется.

В таблице 3.8 приведены бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетным лицом.



Таблица 3.8 – Бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетным лицом

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Выдана иностранная валюта в подотчет на командировочные расходы	Расходный кассовый ордер	71	50
Командировочные расходы включены в состав общехозяйственных расходов	Авансовый отчет	26	71
Командировочные расходы включены в стоимость приобретенных материальных ценностей	Авансовый отчет	07 (08, 10, 41)	71
Возвращена в кассу неиспользованная сумма аванса на командировочные расходы	Приходный кассовый ордер	50	71
Положительная курсовая разница на остаток возвращенной в кассу неиспользованной валюты	Бухгалтерская справка-расчет	71	91.1
Отрицательная курсовая разница на остаток возвращенной в кассу неиспользованной валюты	Бухгалтерская справка-расчет	91.2	71
Удержан НДФЛ с суммы сверхнормативных суточных	Налоговая карточка	70	68

### *Налоговый учет командировочных расходов*

Командировочные расходы в целях расчета налога на прибыль полностью учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на дату утверждения авансового отчета.

Порядок налогового учета командировочных расходов:

- суточные – учитываются в размере, установленном локальным нормативным актом, коллективным договором;
- расходы на проезд к месту командировки и обратно – по фактическим документально подтвержденным расходам;
- расходы по найму жилого помещения – по фактическим документально подтвержденным расходам;
- оплата за оформление визы, загранпаспорта – по фактическим документально подтвержденным расходам;
- оплата дополнительных услуг (VIP-залы, такси, вагоны повышенной комфортности) – учитывается в составе прочих расходов, если разрешено локальным нормативным актом.

Командировочные расходы не облагаются страховыми взносами в ПФР, ФСС РФ, ФОМС, а также взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Для целей уплаты НДФЛ ст. 217 НК РФ установлены ограничения по размеру некоторых командировочных расходов. В доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. Не включаются в доход работника документально подтвержденные расходы по найму жилого помещения. При отсутствии подтверждающих документов расходы на проживание не облагаются НДФЛ в сумме не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и не более 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке.

Суммы суточных, превышающие указанные пределы, включаются в налоговую базу по НДФЛ и облагаются по ставке 13 %. Для целей обложения НДФЛ суточные в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России на дату фактического получения дохода (п. 5 ст. 210 НК РФ). Датой фактического получения дохода в виде превышения установленного размера суточных является *дата выплаты суточных*. В большинстве случаев это дата выдачи под отчет.

**Пример 3.5.** Коллективным договором организации предусмотрено, что при командировках в Бельгию суточные выплачиваются в размере 85€ в день, при командировках по России – 900 руб. в день. Для решения производственных вопросов работник направлен в командировку в Бельгию на 6 календарных дней с 20 мая по 25 мая. Исходя из примерного расчета работнику 18 мая выдано в подотчет 1 200€ и 6 000 руб. После возвращения из командировки 28 мая работник представил авансовый отчет с приложением подтверждающих документов: стоимость железнодорожного билета 3 200 руб.; стоимость авиабилета 240€; счет за проживание в гостинице 600€; копия загранпаспорта с отметками о пересечении границы 21 мая и 24 мая. Неиспользованные подотчетные суммы возвращены в кассу 29 мая.

Курс ЦБ РФ на 18 мая 37,76 руб./€, 28 мая 37,63 руб./€.

Бухгалтерские записи приведены в табл. 3.9.

**Таблица 3.9** – Хозяйственные операции по учету расчетов с подотчетным лицом: пример 3.5

Содержание операции	Сумма		Дебет	Кредит
	€	руб.		
18 мая. Выдано в подотчет:				
рубли		6 000	71	50
иностранная валюта	1 200	45 312	71	50
28 мая. Командировочные расходы в рублях:				
стоимость проезда		3 200		
суточные (за 20, 24, 25 мая) 3 дн. · 900 руб.		2 700		
Командировочные расходы в валюте. Пересчет в рубли по курсу на 18 мая 37,76 руб./€, т. к. все расходы покрыты авансом:				
стоимость проезда	240	9 062,40		
стоимость проживания	600	22 656,00		
суточные (за 21,22,23 мая) 3 дн. · 85€	<u>255</u>	<u>9 628,80</u>		
Всего расходов:	1 095	47 247,20	26	71
29 мая. Возвращены в кассу неиспользованные подотчетные суммы:				
рубли 6 000 – 3 200 – 2 700		100,00	50	71
евро 1 200 – 240 – 600 – 255, пересчет в рубли по курсу на 28 мая 37,63 руб./€	105	3 951,15	50	71
29 мая. Отрицательная курсовая разница по расчетам с подотчетным лицом 105€ · (37,63 – 37,76)		13,65	91.2	71
30 мая. Удержан НДФЛ с превышения установленного размера суточных:				
в рублях (900 – 700) · 3 дн. · 0,13		78		
в валюте (85€ · 37,76 – 2 500) · 3 дн. · 0,13		<u>277</u>		
всего удержано:		355	70	68

### Контрольные вопросы к главе 3

1. Кого называют резидентами РФ? Нерезидентами РФ?
2. Что понимают под валютными операциями? Приведите примеры валютных операций.
3. Какой нормативный документ регулирует особенности бухгалтерского учета валютных операций?
4. Что такое дата совершения операции в иностранной валюте?
5. Какие активы и обязательства в иностранной валюте требуется пересчитывать на дату совершения хозяйственной операции?
6. Какие активы и обязательства в иностранной валюте требуется пересчитывать на каждую отчетную дату?
7. Что такое курсовая разница?
8. В каких случаях возникает положительная курсовая разница?
9. Как учитываются курсовые разницы в бухгалтерском учете? В налоговом учете?
10. Какие документы требуется предоставить в банк для открытия валютного счета?
11. Какие документы предоставляются в банк для совершения расчетов по внешнеторговому контракту?
12. Раскройте порядок открытия и закрытия паспорта сделки.
13. Какими бухгалтерскими записями отражается покупка иностранной валюты?
14. Какими бухгалтерскими записями отражается продажа иностранной валюты?
15. Как рассчитывается и отражается в бухгалтерском учете курсовая разница по валютному счету?
16. Для каких хозяйственных операций разрешается использовать наличную иностранную валюту?
17. Какими первичными документами оформляются заграничные командировки?
18. Какие расходы возмещаются сотруднику при направлении в заграничную командировку?
19. Какой курс ЦБ РФ используется при отражении командировочных расходов на счетах бухгалтерского учета?
20. В каком случае возникают курсовые разницы по расчетам с подотчетным лицом по заграничной командировке?
21. Как учитываются командировочные расходы для целей уплаты налога на прибыль? Для целей уплаты НДФЛ?

## Глава 4. ТАМОЖЕННЫЕ ПРОЦЕДУРЫ И ТАМОЖЕННОЕ ДЕКЛАРИРОВАНИЕ ТОВАРОВ

### 4.1 Виды таможенных процедур

Виды таможенных процедур перечислены в разделе 6 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТМК ТС). Под **таможенной процедурой** понимается совокупность норм, определяющих для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения товарами на таможенной территории Таможенного союза или за ее пределами.

Таможенным кодексом ТС установлены следующие виды таможенных процедур.

**Выпуск для внутреннего потребления** – таможенная процедура, при помещении под которую иностранные товары находятся и используются на таможенной территории Таможенного союза без ограничений по их пользованию и распоряжению.

**Экспорт** – таможенная процедура, при которой товары Таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории Таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами.

**Таможенный транзит** – таможенная процедура, в соответствии с которой товары перевозятся под таможенным контролем по таможенной территории Таможенного союза, в т. ч. через территорию государства, не являющегося членом Таможенного союза, от таможенного органа отправления до таможенного органа назначения без уплаты таможенных пошлин, налогов, с применением запретов и ограничений, за исключением мер нетарифного и технического регулирования.

**Таможенный склад** – таможенная процедура, при которой иностранные товары хранятся под таможенным контролем на таможенном складе в течение установленного срока без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования.

**Переработка на таможенной территории** – таможенная процедура, при которой иностранные товары используются для совершения операций по переработке на таможенной территории Таможенного союза в установленные сроки с полным условным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования с последующим вывозом продуктов переработки за пределы таможенной территории Таможенного союза.

**Переработка вне таможенной территории** – таможенная процедура, при которой товары Таможенного союза вывозятся с таможенной территории Таможенного союза с целью совершения операций по переработке вне таможенной территории Таможенного союза в установленные сроки с полным условным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин и без применения мер нетарифного регулирования с последующим ввозом продуктов переработки на таможенную территорию Таможенного союза.

**Переработка для внутреннего потребления** – таможенная процедура, при которой иностранные товары используются для совершения операций по переработке на таможенной территории Таможенного союза в установленные сроки без уплаты ввозных таможенных пошлин, с применением запретов и ограничений при условии последующего помещения продуктов переработки под таможенную процедуру *выпуска для внутреннего потребления* с уплатой ввозных таможенных пошлин по ставкам, применяемым к продуктам переработки.

**Временный ввоз (допуск)** – таможенная процедура, при которой иностранные товары используются в течение установленного срока на таможенной территории Таможенного союза с условным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования с последующим помещением под таможенную процедуру реэкспорта.

**Временный вывоз** – таможенная процедура, при которой товары Таможенного союза вывозятся и используются в течение установленного срока за пределами таможенной территории Таможенного союза с полным освобождением от уплаты вывозных таможенных пошлин и без применения мер нетарифного регулирования с последующим помещением под таможенную процедуру реимпорта.

**Реимпорт** – таможенная процедура, при которой товары, ранее вывезенные с таможенной территории Таможенного союза, ввозятся обратно на таможенную территорию Таможенного союза в определенные сроки без уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования.

**Реэкспорт** – таможенная процедура, при которой товары, ранее ввезенные на таможенную территорию Таможенного союза, либо продукты переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории, вывозятся с этой территории без уплаты и (или) с возвратом уплаченных сумм ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования.

**Беспшлинная торговля** – таможенная процедура, при которой товары реализуются в розницу в магазинах беспшлинной торговли физическим лицам, выезжающим с таможенной территории Таможенного союза, либо иностранным дипломатическим представительствам, консульским учреждениям, дипломатическим агентам, консульским должностным лицам и членам их семей, которые проживают вместе с ними, без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования.

**Уничтожение** – таможенная процедура, при которой иностранные товары уничтожаются под таможенным контролем без уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения мер нетарифного регулирования.

**Отказ в пользу государства** – таможенная процедура, при которой иностранные товары безвозмездно передаются в собственность государства-члена ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА без уплаты таможенных платежей и без применения мер нетарифного регулирования.

## 4.2 Участники таможенных операций

**Таможенные операции** – это действия, совершаемые лицами и таможенными органами в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства Таможенного союза.

Рассмотрим участников таможенных операций.

### 1. Таможенные органы.

В Российской Федерации в систему таможенных органов входят:

– Федеральная таможенная служба России (ФТС России). Является центральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела;

– региональные таможенные управления. Их деятельность распространяется на территорию одного из федеральных округов, в которых они располагаются. Осуществляют руководство деятельностью таможен и таможенных постов;

– таможни. Обеспечивают реализацию задач и функций ФТС России на территории одного субъекта Федерации. Осуществляют руководство деятельностью таможенных постов;

– таможенные посты. Их деятельность распространяется на определенные районы. Посты могут располагаться в узлах транспортной развязки, международных аэропортах, морских портах и иных местах пересечения таможенной границы.

С точки зрения оформления таможенных процедур различают:

– таможенный орган отправления – таможенный орган, который совершает помещение товаров под процедуру таможенного транзита;

– таможенный орган назначения – таможенный орган, к которому относится место доставки товаров либо который завершает процедуру таможенного транзита.

**2. Декларант** – это лицо, которое декларирует товары либо от имени которого декларируются товары. Декларантами могут быть:

1) *юридические и физические лица – члены Таможенного союза*, которые заключили внешнеэкономический контракт либо от имени которых он заключен (последнее характерно для договоров комиссии, поручения);

2) *иностранные лица*. Это физические лица, которые перемещают товары для личного пользования, а также иностранные организации, имеющие представительство на территории РФ, при заявлении определенных таможенных процедур (временного ввоза, реэкспорта, выпуска для внутреннего потребления только в отношении товаров, ввозимых для собственных нужд представительств);

3) при процедуре таможенного транзита – перечисленные выше лица, а также *перевозчик и экспедитор*, если он является лицом государства-члена ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА.

**3. Таможенный представитель** – это организация, совершающее от имени и по поручению декларанта таможенные операции. Между дек-

ларантом и таможенным представителем заключается договор гражданско-правового характера.

Таможенные органы ведут *реестр таможенных представителей*. Условиями для включения в реестр согласно ст. 13 ТК ТС являются:

- наличие в штате организации не менее двух специалистов по таможенному делу, имеющих квалификационный аттестат специалиста по таможенному оформлению, выданного Федеральной таможенной службой РФ;
- наличие договора страхования риска своей гражданской ответственности. Страховая сумма не может быть менее 20 млн руб. (по состоянию на 01.01.2011 г.);
- предоставление обеспечения уплаты таможенных платежей на сумму, эквивалентную не менее чем 1 000 000 (одному миллиону) евро;
- соответствие иным требованиям, установленным таможенным законодательством.

**4. Таможенный перевозчик** – организация, осуществляющая перевозку товаров и пассажиров через таможенную границу. Также перевозчик может выполнять перевозку товаров, находящихся под таможенным контролем, по территории Таможенного союза.

Таможенными перевозчиками являются организации, включенные в *реестр таможенных перевозчиков*. С данными реестра можно ознакомиться на официальном интернет-сайте Комиссии Таможенного союза [www.tsouz.ru](http://www.tsouz.ru). Статус перевозчика подтверждает *свидетельство о включении в реестр таможенных перевозчиков*, выданное таможенным органом. В ст. 19 ТмК ТС приведены условия включения в реестр:

- осуществление деятельности по перевозке грузов в течение не менее 2 (двух) лет;
- предоставление обеспечения уплаты таможенных платежей на сумму, эквивалентную не менее чем 200 000 (двумстам тысячам) евро;
- нахождение в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении, аренде) используемых для перевозки товаров транспортных средств;
- отсутствие в течение 1 (одного) года до дня обращения в таможенный орган фактов привлечения к административной ответственности за нарушение таможенных правил;
- соответствие иным требованиям, установленным таможенным законодательством.

### **4.3 Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности**

**Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности** (далее – *ТН ВЭД*) – это систематизированный перечень товаров и их цифровых кодов.

ТН ВЭД основывается на Гармонизированной системе описания и кодирования товаров Всемирной таможенной организации и единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности СНГ. Код товара определяется декларантом самостоятельно при таможенном декларировании товаров. ТН ВД используется:

1) для *таможенно-тарифного регулирования*. ТН ВЭД лежит в основе **таможенного тарифа** – свода ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, которые ввозятся на территорию Таможенного союза и вывозятся с нее. В таблице 4.1 приведен фрагмент из Единого таможенного тарифа Таможенного союза (ЕТТ), используемый для определения ввозных таможенных пошлин;

2) для *нетарифного регулирования*. Это комплекс мер регулирования внешней торговли товарами, представляющий собой введения количественных и иных запретов и ограничений экономического характера;

3) для ведения *таможенной статистики*. В целях анализа состояния, динамики и тенденций развития внешней торговли товарами таможенные органы ведут сбор и обработку сведений о перемещении товаров через таможенную границу.

Таблица 4.1 – Фрагмент ЕТТ Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и РФ

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Доп. ед. измерения	Ставка ввозной таможенной пошлины, %
4401 10 000	Древесина топливная в виде бревен, поленьев, сучьев, вязанок хвороста или в аналогичных видах:		
4401 10 000 1	- древесина топливная в виде бревен длиной до 1 м или расколотых бревен и поленьев	–	15
4401 10 000 9	- прочая	–	15
	- щепы или стружка древесная:		
4401 21 000 0	- хвойных пород	–	15
4401 22 000 0	- лиственных пород	–	15
4401 30	- опилки и древесные отходы и скрап, неагломерированные или агломерированные в виде бревен, брикетов, гранул или в аналогичных видах:		
4401 30 100 0	- опилки	–	15
4401 30 900 0	- прочие	–	15

#### 4.4 Виды таможенных операций.

##### Прибытие товаров на таможенную территорию

Таможенный кодекс ТС выделяет несколько этапов совершения таможенных операций.

1. До подачи таможенной декларации:

- прибытие на таможенную территорию (убытие с таможенной территории);
- временное хранение товаров.



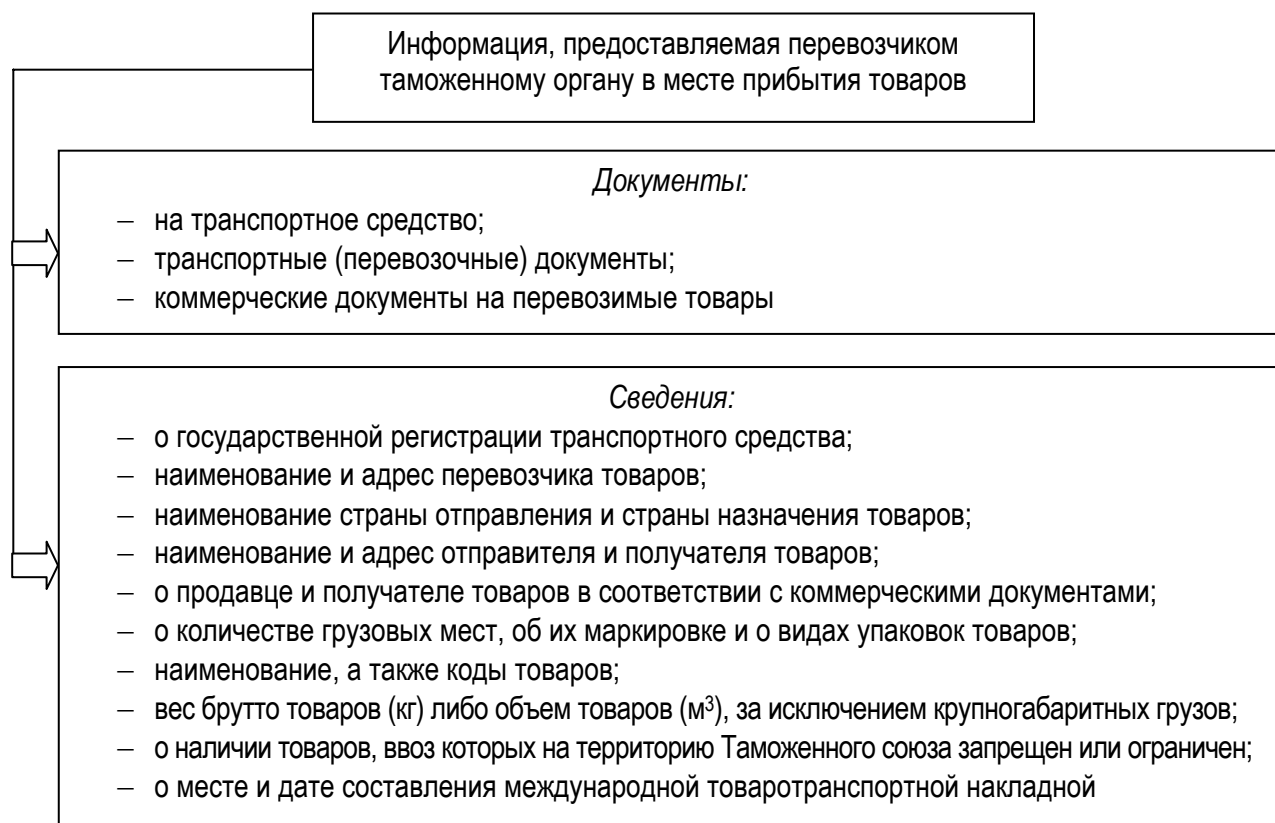
## 2. Помещение товаров под таможенную процедуру:

- таможенное декларирование товаров;
- выпуск товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой.

Рассмотрим содержание каждого этапа.

Товары пересекают таможенную границу через специально предназначенные для этого места – пограничные посты. В ТмК ТС они называются *местами прибытия*. Товары доставляются на границу перевозчиками разными видами транспорта – автомобильным, железнодорожным, воздушным и морским (речным). Перевозчик в месте пересечения границы предъявляет товары таможенному органу и уведомляет об их прибытии. *Предъявление* означает физическое наличие товаров в месте прибытия, что делает возможным осмотр и проверку товаров. Под *уведомлением о прибытии* товаров понимается предоставление таможенному органу документов и сведений, имеющих отношение к перемещению товаров через границу.

Документы и сведения, представляемые таможенному органу, зависят от вида транспорта, на котором осуществляется перевозка товаров. На рисунке 4.1 приведен перечень документов и сведений, предоставляемых при международной перевозке автомобильным транспортом.



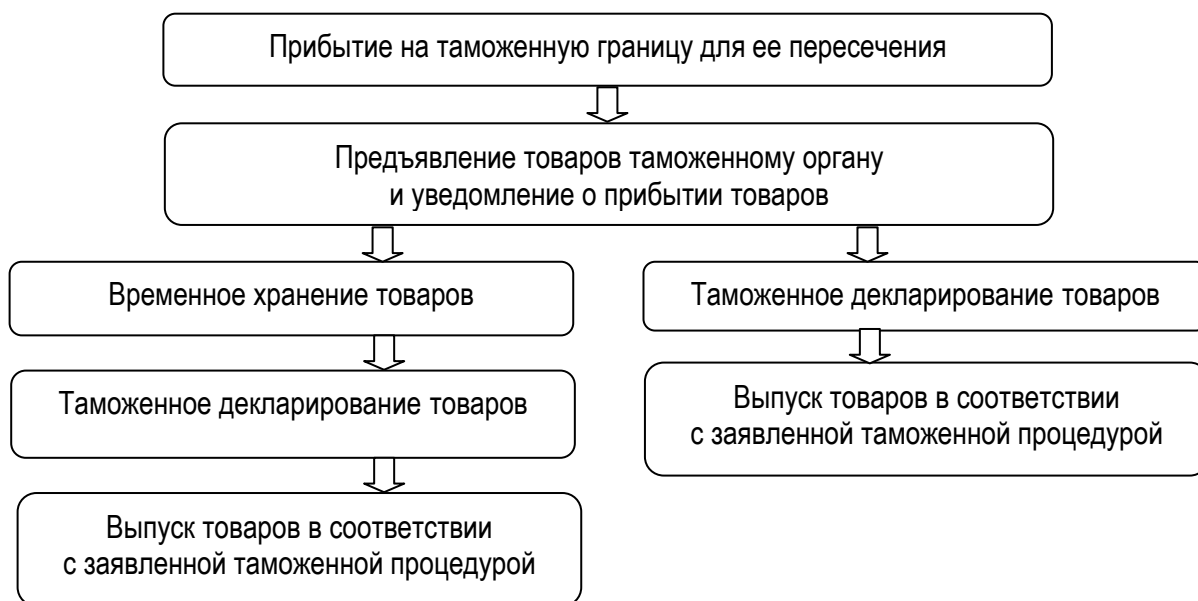
**Рисунок 4.1** – Документы и сведения, предоставляемые при международной перевозке автомобильным транспортом

В месте прибытия может осуществляться разгрузка и перегрузка товаров, а также замена транспортного средства. Перевозчик после предъявления товаров таможенным органам должен (рисунок 4.2):

а. поместить товары на временное хранение, а потом поместить под выбранную таможенную процедуру. Такой вариант используется, если растаможивание происходит в месте прибытия на таможенную границу;

**либо**

б. поместить товары под выбранную таможенную процедуру без временного хранения. Например, товары помещают под процедуру таможенного транзита и их декларирование будет выполнено в месте доставки.



**Рисунок 4.2** – Действия перевозчика (таможенного представителя) после прибытия товаров на таможенную границу

## 4.5 Временное хранение товаров

**Временное хранение товаров** – это хранение иностранных товаров под таможенным контролем в местах временного хранения до их выпуска таможенным органом в соответствии с заявленной таможенной процедурой без уплаты таможенных пошлин, налогов.

Временное хранение не применяется в отношении товаров, перемещаемых по трубопроводам и линиям электропередачи.

Товары хранятся на складах временного хранения или в иных местах, разрешенных правилами ТмК ТС. *Складами временного хранения* являются специально выделенные и обустроенные помещения или открытые площадки. За период хранения собственники товаров (или их представители) не имеют права пользоваться ими и вывозить со склада. Для помещения товаров на временное хранение перевозчик (иное заинтересованное лицо) предоставляет в таможенный орган транспортные, коммерческие и (или) таможенные документы, содержащие сведения о товарах, отправителе (получателе), стране их отправления (назначения).

Владельцами складов временного хранения являются таможенные органы или юридические лица, включенные в *Реестр владельцев складов*

временного хранения. Ст. 108 ТМК ТС содержит условия включения в этот реестр. Владельцу склада на каждое территориально обособленное помещение или площадку таможенный орган выдает Свидетельство о включении в Реестр владельцев складов временного хранения.

*Срок временного хранения* товаров составляет два месяца. По письменному заявлению собственника товаров (или его представителя) срок хранения может быть продлен до четырех месяцев.

Не позднее дня истечения срока хранения товаров на таможенном складе товары должны быть помещены под иной таможенный режим.

## 4.6 Таможенное декларирование товаров

**Декларирование товаров** – это заявление декларантом таможенному органу сведений о товарах, об избранной таможенной процедуре и иных сведений, необходимых для выпуска товаров.

Декларирование осуществляется путем подачи таможенной декларации. Декларация подается декларантом либо таможенным представителем, действующим от имени и по поручению декларанта.

В зависимости от заявляемых таможенных процедур и лиц, которые перемещают товары, применяются четыре вида таможенных деклараций (рисунок 4.3).

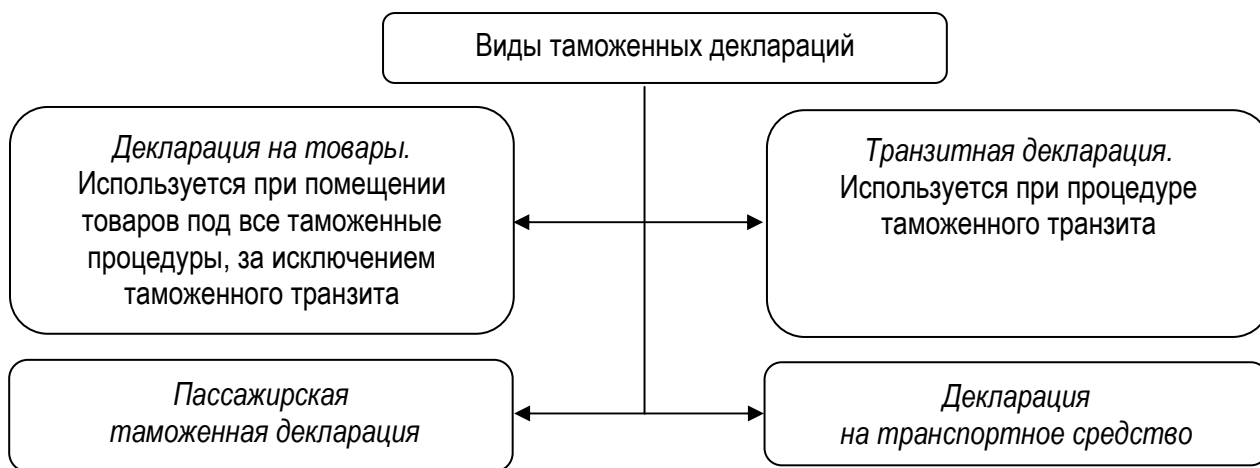


Рисунок 4.3 – Виды таможенных деклараций

Формы таможенных деклараций и инструкции по их заполнению определены решением Комиссии Таможенного союза.

Таможенная декларация подается в таможенный орган в письменном или электронном виде, при этом требуется представить документы, на основании которых заполнена декларация. *Перечень необходимых документов* содержится в ст. 183 ТМК ТС, приведем некоторые из них:

1) документы, подтверждающие полномочия лица, подающего таможенную декларацию – доверенность, выданная организацией; паспорт;

договор таможенного представителя с декларантом, если декларация подается представителем;

2) документы, подтверждающие совершение внешнеэкономической сделки – договоры международной купли-продажи или другие виды заключенных договоров;

3) транспортные документы – коносамент, железнодорожная, автомобильная или накладная воздушного сообщения, т. е. документ, подтверждающий наличие договора перевозки товаров и сопровождающий их при такой перевозке;

4) документы, подтверждающие уплату и (или) обеспечение уплаты таможенных платежей;

5) документы, подтверждающие заявленную таможенную стоимость товаров и выбранный метод определения таможенной стоимости товаров – это коммерческие документы;

6) другие, перечисленные в ст. 183 ТмК ТС.

Таможенным кодексом ТС установлены сроки подачи таможенной декларации. **При ввозе товаров декларация подается до истечения срока временного хранения товаров.** Допускается предварительная подача декларации до ввоза товаров на таможенную территорию. В этом случае к предварительной декларации прилагается копии необходимых документов, заверенные декларантом. После предъявления товаров (их фактического представления) таможенный орган сопоставляет сведения в копиях документов со сведениями в их оригиналах.

При предварительном декларировании допускается отсутствие в декларации сведений, которые по своему характеру не могут быть известны декларанту до ввоза товаров. После предъявления товаров и до их выпуска под заявленную таможенную процедуру декларант должен дополнить или изменить поданные ранее сведения. Для этого требуется:

– подать письменное обращение и корректировку декларации на товары (КДТ), заполненную по установленной форме;

– одновременно подать скорректированную электронную копию декларации на товары.

**При вывозе товаров таможенная декларация подается до их убытия с территории Таможенного союза.**

Поданная декларация принимается таможенным органом в день ее получения, за исключением случаев, перечисленных в ст. 190 ТмК ТС:

1) таможенная декларация подана таможенному органу, не правомочному регистрировать таможенные декларации;

2) таможенная декларация подана не уполномоченным лицом;

3) в таможенной декларации не указаны все необходимые сведения;

4) таможенная декларация не подписана либо не удостоверена надлежащим образом или составлена не по установленной форме;

5) в отношении декларируемых товаров не совершены действия, которые должны совершаться до подачи или одновременно с подачей таможенной декларации.

## 4.7 Выпуск товаров под избранную таможенную процедуру

**Выпуск товаров** – это действие таможенных органов, разрешающее использовать товары в соответствии с условиями заявленной таможенной процедуры.

Таможенные органы выпускают товары под избранную таможенную процедуру не позднее 1 (одного) дня после регистрации. Если товары экспортируются или временно вывозятся, то таможенные пошлины, как правило, не уплачиваются и выпуск товаров производится не позднее 4 (четырёх) часов с момента регистрации декларации. При этом на декларации ставится отметка таможни и сведения о выпуске заносятся в информационные системы таможенного органа.

*Выпуск товаров осуществляется при соблюдении следующих условий:*

- 1) таможенному органу представлены лицензии, сертификаты, разрешения и (или) иные документы, необходимые для выпуска товаров;
- 2) соблюдены необходимые требования и условия для помещения товаров под избранную таможенную процедуру;
- 3) уплачены таможенные пошлины, налоги либо предоставлено обеспечение их уплаты.

## 4.8 Таможенная стоимость товаров

**Таможенная стоимость товаров** – денежная стоимость товара, на основе величины которой начисляются (рассчитываются) таможенные платежи. Определяется декларантом или таможенным представителем по правилам и методам таможенного законодательства.

Сведения о таможенной стоимости товаров представляются в таможенной декларации на товары и декларации таможенной стоимости (далее – ДТС). Подача этих сведений в таможенные органы является *декларированием таможенной стоимости*.

Согласно ст. 65 ТмК ТС, **декларирование таможенной стоимости ввозимых товаров** – это заявления сведений о методе определения таможенной стоимости товаров, величине таможенной стоимости товаров, об обстоятельствах и условиях внешнеэкономической сделки, имеющих отношение к определению таможенной стоимости товаров, а также представления подтверждающих их документов.

Таможенная стоимость товаров определяется при ввозе товаров на территорию Таможенного союза и вывозе с нее. Применяются несколько методов определения таможенной стоимости (рисунок 4.4).



Рисунок 4.4 – Методы определения таможенной стоимости товаров

## 4.9 Таможенные платежи

*К таможенным платежам относятся:*

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза (для подакцизных товаров);
- 5) таможенные сборы.

При импорте товаров могут быть введены специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины. Они взимаются по правилам, установленным для ввозной таможенной пошлины.

**Таможенная пошлина** – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Различают следующие *виды ставок пошлин*:

1) *адвалорные* – устанавливаются в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров. Например, для новых автобусов, предназначенных для перевозки более 120 чел., – 20 %; для томатных соусов – 15 %;

2) *специфические* – устанавливаются в зависимости от физических характеристик в натуральном выражении (количества, массы, объема или иных характеристик). Например, свекловичный сахар для рафинирования с 1 января по 30 июня – 250 долларов США за 1 000 кг;

3) *комбинированные* – сочетающие адвалорные и специфические ставки. Например, для тропических плодов и орехов – 15 %, но не менее 0,075 евро за 1 кг.

**Таможенные сборы** – это обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском, таможенным сопровождением и хранением товаров.

Виды таможенных сборов перечислены в ст. 123 Закона «О таможенном регулировании в РФ» (рисунок 4.5).

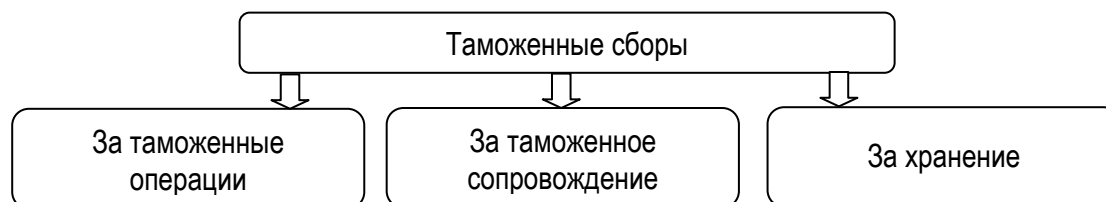


Рисунок 4.5 – Таможенные сборы

**Таможенные сборы за таможенные операции.** Уплачиваются одновременно с подачей таможенной декларации, в т. ч. при подаче периодической, временной и полной таможенной декларации. Ставки сборов устанавливаются Правительством РФ и зависят от таможенной стоимости перемещаемых товаров. По состоянию на 1 января 2012 г. применялось *постановление Правительства РФ от 28.12.2004 г. № 863*. Согласно ему, в частности, 7 500 руб. – ставка сборов за таможенное оформление товаров, таможенная стоимость которых составляет 2 500 тыс. руб. 1 коп. и более, но не превышает 5 000 тыс. руб. включительно.

**Таможенные сборы за таможенное сопровождение.** Уплачиваются за сопровождение транспортных средств при процедуре внутреннего или международного таможенного транзита. Сборы должны быть уплачены до начала фактического осуществления таможенного сопровождения. Статьей 5 Закона «О таможенном регулировании в РФ» установлены размеры сборов:

1) за таможенное сопровождение каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава на расстояние:

до 50 км – 2 000 руб.;

от 51 до 100 км – 3 000 руб.;

от 101 до 200 км – 4 000 руб.;

свыше 200 км – 1 000 руб. за каждые 100 км пути, но не менее 6 000 руб.;

2) за таможенное сопровождение каждого морского, речного или воздушного судна – 20 000 руб. независимо от расстояния перемещения.

*Таможенные сборы за хранение.* Взимаются при хранении товаров на складе временного хранения таможенного органа. Должны быть уплачены до фактической выдачи товаров со склада временного хранения.

Таможенные сборы за хранение уплачиваются в размере (ст. 6 Закона № 311-ФЗ):

1) 1 руб. с каждых 100 кг веса товаров в день;

2) 2 руб. с каждых 100 кг веса товаров в день – при хранении в специально приспособленных (обустроенных и оборудованных) помещениях.

Неполные 100 кг веса товаров приравниваются к полным 100 кг, а неполный день – к полному.

Порядок расчета и уплаты таможенных пошлин, НДС и акциза, взимаемых при ввозе товаров в РФ, рассмотрены в теме «Учет импорта». Порядок расчета и уплаты таможенных пошлин и сборов при вывозе товаров из РФ – в теме «Учет экспорта».

#### **Контрольные вопросы к главе 4**

1. Раскройте сущность следующих таможенных процедур: выпуск для внутреннего потребления, экспорт, таможенный транзит, таможенный склад.
2. Что такое таможенные операции?
3. Назовите участников таможенных операций.
4. Что такое товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности?
5. Какие таможенные операции совершаются при прибытии товаров на таможенную территорию?
6. Что такое временное хранение товаров? Какой срок временного хранения определен ТМК ТС?
7. Что такое декларирование товаров?
8. Какие документы требуется представить при декларировании товаров?
9. В какой срок подается таможенная декларация при экспорте товаров? При импорте товаров?
10. На каких условиях товары выпускаются под избранную таможенную процедуру?
11. Что такое таможенная стоимость товаров?
12. Какими нормативными документами регулируется определение таможенной стоимости товаров?
13. Назовите состав таможенных платежей.
14. Какие виды ставок применяются для расчета таможенных пошлин?
15. Какие таможенные сборы взимаются в РФ?



## Глава 5. УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИМПОРТА ТОВАРОВ

### 5.1 Базисные условия поставок Инкотермс

Торговые обычаи и коммерческое законодательство разных стран имеют существенные различия, что приводит к проблемам правового регулирования международной торговли. Нередко стороны контракта не знакомы с особенностями практики ведения торговли в соответствующих странах. Это может вызывать недоразумения, споры и судебные разбирательства и повлечь трату времени и денег. При ухудшении отношений между сторонами по каким-либо причинам неточности в контракте еще сильнее усугубляют ситуацию и приводят к затяжным конфликтам. Для единого понимания условий внешнеторговых контрактов, прав и обязанностей сторон договора купли-продажи Международной торговой палатой в 1936 г. были опубликованы Международные правила толкования торговых терминов, получившие название Инкотермс. Впоследствии – в 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 и 2010 гг. – были сделаны поправки и дополнения для приведения этих правил в соответствие с современной практикой международной торговли.

**Инкотермс регламентирует** следующие вопросы:

- 1) отношения между продавцами и покупателями по договорам купли-продажи товаров. Под товарами понимаются только материальные вещи;
- 2) обязанности продавца предоставить товар в распоряжение покупателя (передать товар для перевозки или доставить товар в пункт назначения), а также вопросы распределения риска между сторонами договора в этих случаях.

Использование типовых контрактов и оговорок Инкотермс является независимой основой для формирования договорных отношений между сторонами. Цель использования таких контрактов и оговорок – предоставление прочной правовой базы, необходимой для заключения приемлемого для обеих сторон соглашения. Все типовые контракты и оговорки составлены экспертами Комиссии Международной торговой палаты по коммерческому праву и практике с учетом соблюдения баланса интересов сторон, представляющих различные правовые системы.

Гражданским кодексом РФ предусмотрена возможность использования Инкотермс в контрактах, заключаемых российскими организациями с иностранными фирмами и учреждениями.

В Инкотермс редакции 2010 г. все условия поставки разбиты на четыре группы (таблица 5.1).

**Группа E.** Означает, что продавец выполняет свое обязательство по поставке, когда он передает товар в распоряжение покупателя на своем предприятии (заводе, фабрике, складе и т. п.).

**Группа F.** Означает, что продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, указанного (нанятого) покупателем.

**Группа С.** Означает, что продавец обязуется заключить договор перевозки (и оплатить его) без принятия на себя риска случайной гибели или повреждения товара либо каких-либо дополнительных расходов после погрузки товара.

**Группа D.** Означает, что продавец несет все расходы и принимает на себя все риски вплоть до момента доставки товара в страну назначения.

Таблица 5.1 – Классификация базисных условий поставок Инкотермс (редакция 2010 г.)

Группа	Вид базисных условий поставок, входящих в данную группу		
	код	полное наименование на английском языке	наименование на русском языке
Группа E. Отгрузка	EXW	Ex Works	С завода
Группа F. Основная перевозка не оплачена	FCA	Free Carrier	Франко перевозчик
	FAS*	Free Alongside Ship	Свободно вдоль борта судна
	FOB*	Free On Board	Свободно на борту
Группа C. Основная перевозка оплачена	CFR*	Cost and Freight	Стоимость и фрахт
	CIF*	Cost, Insurance, Freight	Стоимость, страхование и фрахт
	CPT	Carriage Paid To	Перевозка оплачена до
	CIP	Carriage and Insurance Paid to	Перевозка и страхование оплачены до
Группа D. Прибытие	DAT	Delivered at terminal	Доставка на терминале
	DAP	Delivered at place	Поставка в пункте
	DDP	Delivered Duty Paid	Поставка с оплатой таможенных пошлин

\* FAS, FOB, CFR, CIF применяются только к морским перевозкам и перевозкам внутренним водным транспортом.

## 5.2 Таможенное оформление импорта товаров

В Таможенном кодексе Таможенного союза **товар** – это любое движимое имущество, перемещаемое через таможенную границу, в т. ч. носители информации, валюта государств-членов Таможенного союза, ценные бумаги и валютные ценности, дорожные чеки, электрическая и иные виды энергии, а также иные перемещаемые вещи, приравненные к недвижимому имуществу.

Прибытие товаров на таможенную территорию ТС происходит в пунктах пропуска (местах прибытия) во время работы таможенных органов. Таможенными органами определен перечень мест прибытия товаров. Допускается прибытие товаров в иных местах, не являющихся местами прибытия.

При прибытии товаров на таможенную территорию Таможенного союза перевозчик обязан представить таможенному органу (работникам таможенного поста) определенные документы и сведения, имеющие отношение к перевозимому товару. Таких обязанностей у перевозчика не возникает, если товары пересекают границу на морском (речном) или воздушном транспорте без остановки в порту или аэропорте, расположенном на территории Таможенного союза.

Перевозчику запрещается изменять состояние товаров и нарушать их упаковку, т. к. это может затруднить идентификацию товаров. В течение трех часов после предъявления товаров таможенному органу перевозчик (таможенный представитель) обязан:

а) поместить товары на временное хранение;

**либо**

б) подать таможенную декларацию в соответствии с выбранной таможенной процедурой.

Если таможенный орган в месте прибытия товара на таможенную территорию Таможенного союза уполномочен принимать таможенную декларацию и осуществлять его выпуск, то товар помещается на склад временного хранения и основное таможенное оформление происходит в месте прибытия. После пограничного контроля товары могут быть помещены под процедуру временного таможенного транзита. Для этого перевозчик или иное заинтересованное лицо представляет транзитную декларацию.

На пограничные таможенные органы возлагаются преимущественно задачи по таможенному контролю на границе, оформлению временного хранения товаров и внутреннего таможенного транзита. Поэтому декларирование товаров осуществляется, как правило, по месту нахождения таможенного органа, уполномоченного принимать таможенную декларацию.

Таможенный кодекс ТС предусматривает возможность подачи предварительной таможенной декларации до фактического прибытия товаров на территорию Таможенного союза. Эту информацию может подать перевозчик, таможенный представитель либо иное заинтересованное лицо.

При временном хранении товары хранятся под таможенным контролем на складах временного хранения без уплаты таможенной пошлины и налогов. Однако требуется уплачивать таможенный сбор за хранение. Срок временного хранения товаров составляет 2 (два) месяца и может быть продлен до 4 (четырёх) месяцев. Затем собственник товаров (таможенный представитель) помещает товары под избранную таможенную процедуру:

- выпуска для внутреннего потребления;
- переработки на таможенной территории;
- переработки для внутреннего потребления;
- другую.

Помещение товаров под избранную таможенную процедуру представляет собой подачу в таможенные органы таможенной декларации и документов, подтверждающих заявленные в декларации сведения. Таможенные органы осуществляют выпуск товаров при соблюдении следующих условий:

1) представлены лицензии, сертификаты, разрешения и (или) иные документы, необходимые для выпуска товаров;

2) соблюдены необходимые требования и условия для помещения товаров под избранную таможенную процедуру;

3) уплачены таможенные пошлины, налоги либо предоставлено обеспечение их уплаты.

Обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин и налогов при таможенной процедуре выпуска для внутреннего потребления возникает у декларанта с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации. Пошлины и налоги должны быть уплачены до выпуска товаров. То есть **срок уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов и срок подачи таможенной декларации приравнены к сроку временного хранения товаров – от двух до четырех месяцев.**

Таможенным кодексом ТС установлены случаи, в которых *таможенные пошлины и налоги не уплачиваются*:

- 1) при помещении товаров под таможенные процедуры, которые не предусматривают уплату пошлин и налогов;
- 2) при ввозе товаров общей таможенной стоимостью не более 200 (двухсот) евро в адрес одного получателя от одного отправителя по одному транспортному документу. Речь идет о товарах, не предназначенных для личного пользования;
- 3) при перемещении товаров для личного пользования;
- 4) если товары не облагаются таможенными пошлинами и налогами.

### 5.3 Определение таможенной стоимости ввозимых товаров

Единые правила определения таможенной стоимости импортируемых товаров установлены *Соглашением между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза».*

**Таможенной стоимостью товаров**, ввозимых на территорию Таможенного союза, **является стоимость сделки с ними**, т. е. цена, фактически уплаченная (подлежащая уплате) за эти товары.

Метод определения таможенной стоимости товаров зависит от нескольких существенных условий, например:

- ограничение прав покупателя на пользование и распоряжение товарами. Такие ограничения могут устанавливаться по решению Таможенного союза;
- наличия взаимосвязи между покупателем и продавцом. Например, лица, заключившие контракт, являются сотрудниками или руководителями предприятий друг друга; один участник сделки прямо или косвенно контролирует другого участника и др. Под **контролем** понимается возможность определять решения, принимаемые другой организацией, с целью получения экономической выгоды от ее деятельности.

Первоосновой для определения таможенной стоимости ввозимых товаров является **метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами**. При применении этого метода таможенная стоимость складывается из следующих расходов (ст. 5 Соглашения «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза»):

- 1) цены, подлежащей уплате продавцу;
- 2) вознаграждения посредникам (агентам) за рубежом;
- 3) расходов на тару, если для таможенных целей тара рассматривается как единое целое с ввозимыми товарами;
- 4) расходов по упаковке;
- 5) стоимости определенных товаров и услуг, которые прямо или косвенно предоставлены покупателем продавцу бесплатно или по сниженной цене. Например, сменные детали для ввозимого оборудования;
- 6) расходов по перевозке (транспортировке) товаров до места прибытия товаров на территорию Таможенного союза;
- 7) расходов по погрузке, разгрузке, страхованию товаров при перевозке до места прибытия на территорию Таможенного союза;
- 8) других расходов.

*Не включаются в таможенную стоимость товаров расходы, которые возникли после прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза, при условии, что такие расходы выделены из цены, заявлены декларантом и подтверждены документально.*

#### **5.4 Оформление паспорта сделки по импортным контрактам**

Правила оформления паспорта сделки (далее – ПС) содержатся в *Инструкции Банка России от 15.06.2004 г. № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок».*

*Паспорт сделки* является документом, который требуется оформлять при валютных операциях между резидентом и нерезидентом, заключающихся в осуществлении расчетов и переводов через счета резидента в уполномоченных банках, а также через счета в банке-нерезиденте в случаях, установленных актами валютного законодательства РФ.

ПС составляется на каждый импортный контракт по форме, приведенной в Инструкции Банка России № 117-И. ПС не оформляется, если общая сумма контракта не превышает в эквиваленте 50 тыс. долларов США по курсу иностранных валют к рублю, установленному Центробанком РФ на дату заключения контракта.

*Для оформления ПС резидент представляет в уполномоченный банк одновременно следующие документы:*

- два экземпляра ПС;
- контракт на импорт товаров (работ, услуг);
- иные документы, предусмотренные актами валютного законодательства РФ.

ПС подписывается лицами, наделенными правом первой и второй подписи, и заверяется печатью организации-резидента. ПС может подпи-

сывать одно лицо, наделенное правом первой подписи, если в штате нет главного бухгалтера. Банк проставляет отметку о дате представления всех документов на двух экземплярах ПС. На проверку ПС отводится три рабочих дня с даты сдачи документов.

В случае надлежащего заполнения и оформления ПС оба экземпляра подписываются ответственным лицом банка и заверяются печатью банка. Один экземпляр помещается банком в досье по ПС, другой – возвращается резиденту. Если в контракт вносятся изменения или дополнения, затрагивающие сведения, указанные в ПС, то резидент должен снова представить в банк необходимые документы для оформления ПС. Переоформленный ПС должен содержать изменения или дополнения, внесенные в контракт.

На основании платежного документа импортер перечисляет денежные средства иностранным контрагентам и одновременно представляет справку о валютных операциях формы 0406009. ПС закрывается после оплаты нерезиденту по импортному контракту за товары, работы или услуги. Для его закрытия резиденту требуется представить в уполномоченный банк заявление о закрытии ПС.

## 5.5 Порядок расчета и уплаты ввозной таможенной пошлины

Порядок расчета и уплаты ввозной таможенной пошлины установлен главой 10 «Исчисление таможенных пошлин, налогов» ТМК ТС.

Таможенная пошлина исчисляется импортером самостоятельно и уплачивается в валюте государства-члена Таможенного союза, в таможенный орган которого была подана таможенная декларация. Соответственно, при декларировании товаров **в Российской Федерации все таможенные платежи уплачиваются в рублях.**

База для исчисления таможенных пошлин зависит от вида ставки, которая применяется для импортируемого товара. Ставки ввозных таможенных пошлин установлены Единым таможенным тарифом Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации. При применении адвалорной ставки (в процентах) базой для расчета является таможенная стоимость товаров, при применении специфической ставки – количество, масса, объем товара.

Нередко расчеты с нерезидентами по приобретению импортного товара и его доставке до таможенной границы производятся в иностранной валюте. Для определения таможенной стоимости требуется пересчитать в рубли контрактную стоимость импортного товара. При этом *применяется курс валюты, установленный Центробанком РФ на день регистрации таможенной декларации таможенным органом.* Это означает, что для целей расчета и уплаты таможенных платежей используется не дата перехода права собственности на товар к покупателю, а дата регистрации таможенной декларации.

Для товаров, по которым установлены адвалорные ставки, расчет таможенной пошлины производится по формуле:

$$\frac{\text{Ввозная таможенная пошлина}}{\text{таможенная стоимость товаров}} = \frac{\text{ставка ввозной таможенной пошлины, \%}}{100} \times \text{стоимость ввозимых товаров} \quad (5.1)$$

Таможенная стоимость ввозимых товаров определяется по формуле:

$$\text{Таможенная стоимость ввозимых товаров} = \text{контрактная стоимость товаров и расходы по их приобретению до ввоза на территорию Таможенного союза} \times \frac{\text{курс иностранной валюты к рублю, установленный ЦБ РФ, на день регистрации таможенной декларации}}{100} \quad (5.2)$$

Сроки уплаты таможенных пошлин и налогов зависят от выбранной таможенной процедуры. В общем случае обязанность по уплате ввозной таможенной пошлины возникает с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации. Импортер может внести авансовые платежи в счет уплаты таможенной пошлины.

Таможенная пошлина не является налогом и для учета расчетов по ее уплате используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенным органом по таможенным пошлинам». По правилам ПБУ ввозные таможенные пошлины подлежат включению в первоначальную стоимость приобретаемых активов. В таблице 5.3 приведены бухгалтерские записи по начислению и уплате ввозной таможенной пошлины.

## 5.6 Порядок расчета и уплаты таможенных сборов

Виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств-членов Таможенного союза. В Российской Федерации к таможенным сборам относятся сборы за таможенные операции, таможенное сопровождение и хранение.

Как и ввозные таможенные пошлины, таможенные сборы включаются в фактическую себестоимость приобретаемых импортных активов – материалов, товаров или основных средств. Все таможенные сборы уплачиваются в валюте Российской Федерации (рублях) в сроки, определенные ст. 127 Закона «О таможенном регулировании в РФ» (таблица 5.2).

Таблица 5.2 – Сроки уплаты таможенных сборов

Вид таможенного сбора	Срок уплаты
Сборы за таможенные операции	Одновременно с подачей таможенной декларации
Сборы за таможенное сопровождение	До начала фактического осуществления таможенного сопровождения
Сборы за хранение	До фактической выдачи товаров со склада временного хранения

Для учета расчетов по уплате таможенных сборов используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенным органом по таможенным сборам». Операции по их уплате отражаются следующими бухгалтерскими записями (таблица 5.3).

**Таблица 5.3** – Бухгалтерские записи по начислению и уплате ввозной таможенной пошлины и таможенных сборов

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Перечислены авансовые платежи таможенной пошлины, сборов	Выписка банка, платежное поручение	76/авансовый платеж	51
Зачет авансовых платежей в счет уплаты ввозной таможенной пошлины, сборов	Таможенная декларация	76	76/авансовый платеж
Таможенная пошлина, сборы включены в стоимость приобретенных материальных ценностей:	Таможенная декларация		
материалов		10 (15)	76
товаров		41 (15)	76
оборудования, требующего монтажа		07	76
основных средств		08	76

## 5.7 Порядок расчета и уплаты НДС при импорте товаров

По правилам ТМК ТС для целей исчисления налогов применяются ставки, установленные законодательством государства-члена Таможенного союза, на территории которого товары помещаются под таможенную процедуру.

Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации является самостоятельным объектом обложения НДС. В зависимости от видов ввозимых товаров применяются ставки 10 и 18 %. Налогообложение НДС зависит от избранной таможенной процедуры. Например, при таможенной процедуре выпуск для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном объеме. При помещении товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, уничтожения и отказа в пользу государства НДС не уплачивается.

В ст. 160 НК РФ изложен порядок определения налоговой базы при импорте товаров в РФ. Сумма НДС исчисляется по формуле:

$$\begin{aligned}
 \text{Сумма НДС} &= \text{таможенная стоимость ввозимых} \times \text{ставка} \div 100 \% \\
 \text{при ввозе} &= \text{товаров} + \text{НДС, \%} \\
 \text{товаров} &+ \text{таможенная пошлина} + \\
 \text{в РФ} &+ \text{акциз (по подакцизным товарам)}
 \end{aligned}
 \tag{5.3}$$

Если в соответствии с международным договором отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых в РФ товаров, налоговая база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку товаров до границы РФ и акциза (для подакцизных товаров).



НДС уплачивается в те же сроки, что и ввозная таможенная пошлина, т. е. до регистрации таможенным органом таможенной декларации. Особые правила уплаты НДС при импорте товаров из стран-членов Таможенного союза определены Протоколом Комиссии Таможенного союза «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе» от 11.12.2009 г. НДС уплачивается не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров. В аналогичные сроки в налоговые органы подается налоговая декларация по косвенным налогам (НДС и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Таможенного союза и документы, перечисленные в п. 8 ст. 2 Протокола Комиссии Таможенного союза.

Методика учета НДС зависит от того, в какой деятельности будут использоваться товары – облагаемой или не облагаемой НДС (рисунок 5.1).

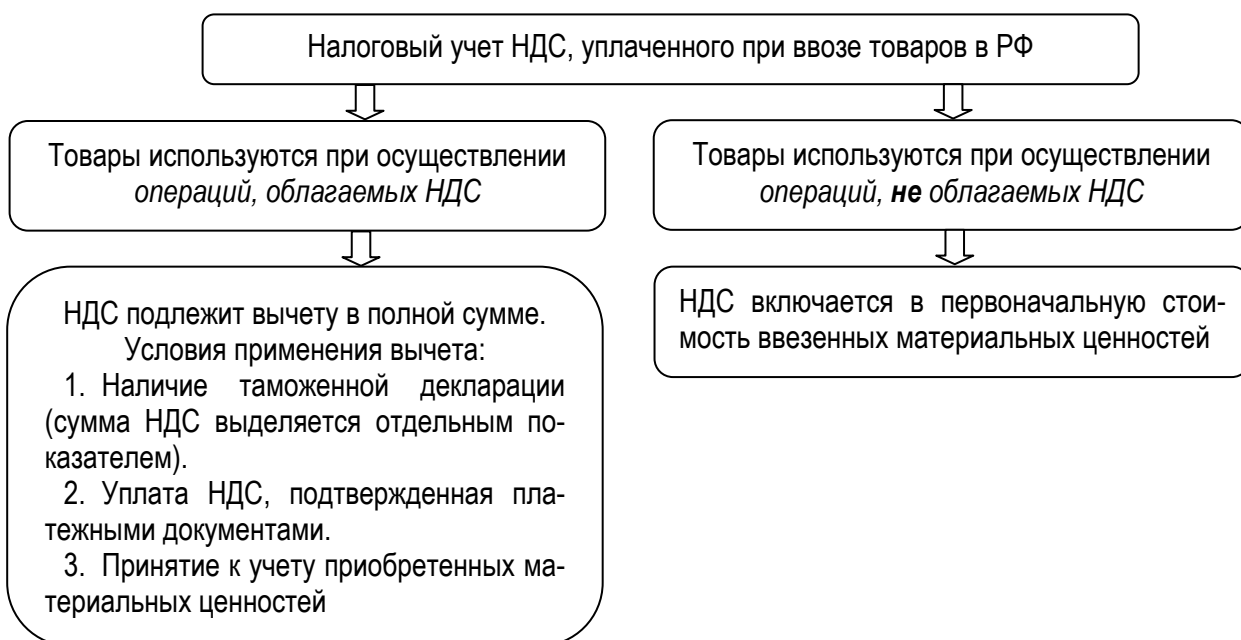


Рисунок 5.1 – Учет НДС, уплаченного при ввозе товаров в РФ

Если ввезенные товары используются при осуществлении операций, облагаемых НДС, то суммы НДС подлежат вычету. Условием предоставления вычета являются документы, подтверждающие фактическую уплату НДС при ввозе товаров, и первичные документы, подтверждающие факт принятия ввезенных активов к учету. Под принятием к учету в целях зачета НДС является дата, когда:

– товары, материалы или оборудование к установке были фактически оприходованы на склад организации. При приемке на склад материалов составляется приходный ордер (формы № М-4), при приемке товаров в торговой организации – акт о приемке товаров (формы № ТОРГ-1). Перечисленные документы составляются в случае отсутствия расхождений с документами поставщика (перевозчика). Поступление на склад оборудования оформляется актом о приеме (поступлении) оборудования (формы № ОС-14);

– объект основных средств был введен в эксплуатацию. Это дата утверждения руководителем акта о приеме-передаче объекта основных средств формы № ОС-1.

Если ввезенные товары используются в деятельности, не облагаемой НДС, то НДС включается в первоначальную стоимость импортного имущества – материалов, товаров, основных средств или нематериальных активов.

Нельзя не отметить, что дата постановки на учет с точки зрения бухгалтерского учета отличается от даты принятия к учету в целях зачета НДС. В бухгалтерском учете активы принимаются к учету после получения на них права собственности. Момент перехода права собственности оговаривается в договоре купли-продажи. Например, дата передачи товаров компании-перевозчику в указанном месте или дата принятия таможенной декларации таможенными органами. Таким образом, в бухгалтерском учете момент принятия к учету и момент оприходования на склад импортных активов совпадают крайне редко. Совпадение возможно при поставке на условиях «франко-склад покупателя», при котором право собственности переходит к покупателю при приемке товаров на его складе.

Операции по учету НДС при ввозе товаров в РФ отражаются следующими бухгалтерскими записями (таблица 5.4).

**Таблица 5.4** – Бухгалтерские записи по учету НДС при импорте товаров

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Перечислен (уплачен) НДС	Выписка банка, платежное поручение	68	51
<i>Активы используются при осуществлении операций, облагаемых НДС</i>			
Уплаченный НДС отражен по сч. 19	Таможенная декларация	19	68
Принят к вычету уплаченный НДС после постановки товаров на учет	Таможенная декларация, первичные документы по приемке импортных активов на склад	68	19
<i>Активы используются при осуществлении операций, не облагаемых НДС</i>			
Уплаченный НДС включается в первоначальную стоимость ввезенных:	Таможенная декларация		
а) товаров		41 (15)	68
б) сырья и материалов		10 (15)	68
в) оборудования к установке		07	68
г) основных средств и нематериальных активов		08	68

## 5.8 Порядок расчета и уплаты акцизов при импорте товаров

Согласно п. 1 ст. 182 НК РФ, ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ признается объектом обложения акцизами. Подакцизными товарами являются:

- спирт этиловый и спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9 процентов;
- алкогольная продукция и пиво;

- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л. с.;
- автомобильный и прямогонный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла.

*В статье 191 НК РФ содержится порядок определения налоговой базы:*

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, – как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

3) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, – как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении специфической налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной налоговой ставки.

По всем видам подакцизных товаров (по состоянию на 01.01.2011 г.) применяются специфические налоговые ставки, а по сигаретам и папиросам – комбинированные.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой в РФ партии подакцизных товаров. Акцизы должны быть уплачены не позднее дня подачи таможенной декларации. Как и другие таможенные платежи, уплачиваются в рублях.

По общему правилу акцизы, уплаченные при ввозе товаров в РФ, включаются в фактическую стоимость этих импортных товаров. Бухгалтерские записи приведены в таблице 5.5.

**Таблица 5.5** – Бухгалтерские записи по учету акцизов при импорте товаров

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Перечислены (уплачены) акцизы	Выписка банка, платежное поручение	68	51
Уплаченные акцизы включены в первоначальную стоимость ввезенных:	Таможенная декларация		
а) товаров		41	68
б) сырья и материалов		10 (15)	68
в) основных средств		08	68

## 5.9 Учет импортных операций

Моментом перехода импортным товаром (под товарами понимают любые материальные ценности) границы РФ считается:

- при железнодорожных перевозках – дата штампа пограничной станции на железнодорожной накладной;

- при морских перевозках – дата прибытия судна в порт страны;
- при автомобильных перевозках – дата сдачи-приемки товара в стране;
- при воздушных перевозках – дата прибытия самолета в первый аэропорт страны.

Организация учета импортных операций зависит от условий внешне-торгового контракта – момента перехода права собственности; распределения транспортных и других расходов по доставке товаров до покупателя; выбранной формы расчетов. Привлечение посредников для исполнения сделки влияет на методику учета расчетов. Момент перехода права собственности и, соответственно, момент постановки товаров на учет указывается во внешне-торговом контракте. В мировой практике передача права собственности происходит обычно в момент перехода от продавца к покупателю риска случайной гибели или утраты товаров. В Международных правилах толкования торговых терминов (Инкотермс) приведены базисные условия поставок, которые определяют момент перехода рисков случайной гибели или повреждения товаров от продавца к покупателю. Например, термин FCA «франко-перевозчик» означает, что продавец (экспортер) считается выполнившим свое обязательство по поставке товара, прошедшего таможенную очистку, с момента передачи товара в распоряжение перевозчика в обусловленном пункте. Состав затрат по доставке товаров до места назначения зависит от закрепленных в импортном контракте условий поставки Инкотермс. Если в пути возникают непредвиденные расходы, то их оплачивает сторона, которая несет риск случайной гибели товаров.

По правилам ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» первоначальной стоимостью материальных ценностей, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

*Первоначальная стоимость импортных материальных ценностей включает в себя:*

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением актива;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднику;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов.

Для формирования фактической себестоимости импортных материальных ценностей к синтетическим счетам, на которых ведется их учет, целесообразно открыть специальные субсчета (аналитические счета), например:

- 10 – 12 «Материалы импортные в пути»;
- 41 – 4 «Товары импортные в пути»;
- 07 – 1 «Оборудование к установке импортное в пути»;
- 08 – 4 – 1 «Импортные объекты основных средств в пути».

В целях обеспечения контроля над движением импортных товаров в пути в местах хранения и перевозки грузов организации-импортеры могут вести аналитический учет таких товаров по странам, учетным партиям. За учетную партию принимается партия, оформленная одним счетом.

Импортные активы принимаются к учету на основании инвойсов (счетов, счетов-фактур), транспортных и других товаросопроводительных документов. Услуги по перевозке товаров оформляются:

- услуги морского и водного транспорта – коносаментом;
- услуги воздушного транспорта – авианакладной;
- услуги железных дорог – железнодорожной накладной;
- услуги автомобильного транспорта – товарно-транспортной накладной.

Нередко за импортные товары организация расплачивается иностранной валютой. Согласно ПБУ 3/2006, датой совершения операций в иностранной валюте по импорту товаров является день возникновения у организации права собственности на ввезенные товары. Стоимость приобретенных товаров пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату. В дальнейшем из-за изменения курса валюты стоимость товаров не пересчитывается.

Кредиторская задолженность перед поставщиком также подлежит пересчету в рубли на дату принятия к учету имущества (т. е. на дату возникновения задолженности) и на дату перечисления оплаты (т. е. на дату погашения задолженности). Из общего порядка есть исключения. По договору стоимость товаров и (или) услуг по их доставке, страхованию может оплачиваться предварительно (авансом). Тогда эти затраты включаются в фактическую стоимость товара в сумме в рублях, пересчитанной по курсу ЦБ РФ на дату предварительной оплаты (рисунок 5.2).

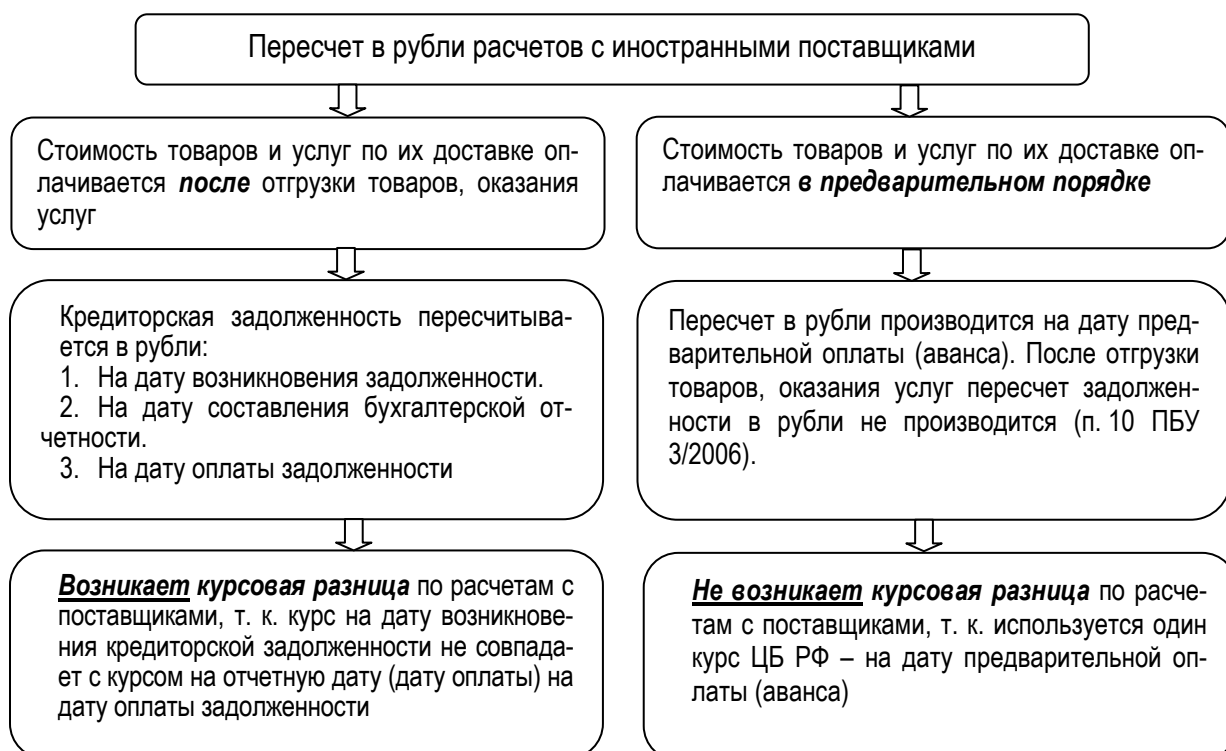


Рисунок 5.2 – Пересчет в рубли расчетов с иностранными поставщиками, выраженных в иностранной валюте

В таблице 5.6 приведены примерные бухгалтерские записи по учету импортных операций.

**Таблица 5.6** – Примерные бухгалтерские записи по учету импортных операций

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Поставлены на учет материальные ценности по контрактной стоимости в момент перехода права собственности	Товаросопроводительные документы	10 (41, 07,08) – в пути	60
Стоимость погрузочно-разгрузочных работ включена в первоначальную стоимость материальных ценностей	Акт приемки-передачи выполненных работ, инвойс	10 (41, 07,08) – в пути	60
Стоимость услуг по перевозке включена в первоначальную стоимость материальных ценностей	Транспортная накладная, инвойс	10 (41, 07,08) – в пути	60
Стоимость услуг по страхованию товара включена в первоначальную стоимость материальных ценностей	Страховой полис, инвойс	10 (41, 07,08) – в пути	76-1
Перечислены таможенная пошлина, таможенные сборы	Выписка банка, платежное поручение	76	51
Уплачен НДС при ввозе товаров	Выписка банка, платежное поручение	68	51
Суммы таможенной пошлины, таможенных сборов включены в первоначальную стоимость материальных ценностей	Таможенная декларация	10 (41, 07,08) – в пути	76
Уплаченный НДС отражен по счету 19	Таможенная декларация	19	68
Оприходованы на склад организации импортные материальные ценности по первоначальной стоимости:			
материалы	Приходный ордер	10	10 – в пути
товары	Акт о приемке товаров	41	41 – в пути
оборудование, требующее монтажа	Акт о приеме (поступлении) оборудования	07	07 – в пути
Принят к вычету НДС, уплаченный при ввозе товаров, материалов, оборудования	Таможенная декларация	68	19
Оприходованы на склад организации импортные основные средства	Таможенная декларация	08	08 – в пути
Основные средства введены в эксплуатацию	Акт о приеме-передаче объекта основных средств	01	08
Принят к вычету НДС, уплаченный при ввозе основных средств	Таможенная декларация	68	19

Примечание. Для формирования фактической себестоимости импортных материальных ценностей в пути к счетам 10, 41, 07, 08 целесообразно открыть специальные субсчета (аналитические счета).

## 5.10 Пример решения задачи по учету импорта материалов

**Задача 5.1.** ООО «Гранат», местонахождение г. Москва, заключило договор купли-продажи партии материалов с французской фирмой на условиях перехода права собственности в момент передачи груза авиаперевозчику (FCA). Контрактная стоимость партии материалов составляет 450 000 евро.

Расходы по страхованию перевозки в сумме 117 870 руб. оплачены предварительно 3 сентября. Стоимость перевозки до Москвы составила 18 700 евро. Грузовая накладная воздушного сообщения и инвойс датированы 08 сентября.

Таможенная декларация принята таможенными органами РФ 21 сентября. Таможенная пошлина составила 5 % от таможенной стоимости, таможенный сбор за оформление – 30 000 руб., сбор за хранение – 15 600 руб. НДС уплачен по ставке 18 %. Все таможенные платежи уплачены 18 сентября.

Материалы выпущены под таможенный режим выпуска для внутреннего потребления и 21 сентября доставлены и оприходованы на склад ООО «Гранат».

24 сентября оплачена задолженность перед иностранным поставщиком и авиаперевозчиком.

Курс ЦБ РФ на 3 сентября 39,29 руб./евро, на 8 сентября 39,32 руб./евро, на 21 сентября 40,54 руб./евро, на 24 сентября 41,53 руб./евро.

Решение задачи 5.1 представлено в таблице 5.7.

**Таблица 5.7** – Бухгалтерские записи: задача 5.1

Дата и содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит
03.09. Перечислена предоплата за страхование перевозки груза	117 870	76-1	52
08.09. Приняты к учету материалы по контрактной стоимости 450 000€ · 39,32 руб./€	17 694 000	10-1 – в пути	60
08.09. Услуги по перевозке включены в стоимость материалов 18 700€ · 39,32 руб./€	735 284	10-1 – в пути	60
08.09. Сумма страховки включена в стоимость материалов	117 870	10-1 – в пути	76-1
18.09. Уплачена ввозная таможенная пошлина. Таможенная стоимость = (3 000€ + 450 000€ + 18 700€) × 40,54 руб./евро = 19 122 718 руб. Таможенная пошлина = 19 122 718 руб. · 0,05	956 136	76 – тамож.	51
18.09. Уплачены таможенные сборы за таможенные операции и хранение	45 600	76 – тамож.	51
18.09. Уплачен НДС при ввозе товаров НДС = (19 122 718 руб. + 956 136 руб.) · 0,18	3 614 193,72	68 – НДС	51
21.09. Уплаченный НДС отражен по сч. 19	3 614 193,72	19-3	68 – НДС
21.09. Суммы таможенной пошлины, сборов включены в первоначальную стоимость материалов (956 136 + 30 000 + 16 500)	1 002 636	10-1 – в пути	76 – тамож.
21.09. Оприходованы на склад импортные материалы по первоначальной стоимости (17 694 000 + 735 284 + 117 870 + 1 002 636)	19 549 790	10-1	10-1 – в пути
21.09. Принят к вычету НДС, уплаченный при ввозе импортных материалов	3 614 193,72	68 – НДС	19-3
24.09. Оплачена задолженность: поставщику за материалы 450 000€ · 41,53 руб./€ авиаперевозчику 18 700€ · 41,53 руб./€	18 688 500 776 611	60 60	52 52
24.09. Курсовые разницы при оплате кредиторской задолженности: поставщику материалов (41,53 – 39,32) · 450 000€ авиаперевозчику (41,53 – 39,32) · 18 700€	994 500 41 327	91-2 91-2	60 60

### Контрольные вопросы к главе 5

1. Для чего были разработаны Инкотермс?
2. На какие группы подразделяются базисные условия поставок Инкотермс?
3. Приведите пример схемы таможенных операций при ввозе товаров в РФ.
4. Какие таможенные платежи уплачиваются при ввозе товаров в РФ? В какой момент они должны быть уплачены?
5. Какие слагаемые формируют таможенную стоимость по методу стоимости сделки с ввозимыми товарами?
6. Какие документы организация представляет в банк для оплаты по импортному контакту?
7. Каким образом рассчитывается ввозная таможенная пошлина при применении адвалорной ставки?
8. Приведите бухгалтерские записи, выполняемые при уплате и начислении ввозной таможенной пошлины.
9. Каким образом определяется налоговая база по НДС при импорте товаров в РФ?
10. Назовите условия предоставления вычета по НДС при импорте товаров.
11. Какая дата является датой постановки на учет для целей бухгалтерского учета?
12. Какая дата является датой принятия к учету в целях зачета НДС?
13. Приведите бухгалтерские записи по уплате, начислению и зачету «импортного» НДС.
14. Какие слагаемые формируют первоначальную стоимость импортных материальных ценностей?
15. Приведите бухгалтерские записи по импорту оборудования, не требующего монтажа.
16. На какие даты выполняется пересчет в рубли кредиторской задолженности по импортным операциям?
17. Как рассчитать и отразить в бухгалтерском учете курсовые разницы на дату перечисления отплаты иностранному поставщику?



## Глава 6. УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЭКСПОРТА ТОВАРОВ

### 6.1 Таможенное оформление экспорта товаров

Порядок таможенного оформления зависит от нескольких показателей:

- правого статуса декларанта (физическое лицо или юридическое лицо);
- вида товаров, перемещаемых через таможенную границу;
- способа перемещения товаров;
- предназначения товаров.

Убытие товаров с таможенной территории ТС происходит в пунктах пропуска (*местах убытия*) во время работы таможенных органов. Таможенными органами определен перечень мест убытия товаров. Допускается убытие товаров в местах, не являющихся пунктами пропуска.

При убытии товаров с территории Таможенного союза перевозчик обязан представить таможенному органу таможенную декларацию и документы и сведения, имеющие отношение к перевозимому товару. Их перечень приведен в ст. 159 Таможенного кодекса ТС, он зависит от вида транспорта, на котором осуществляется перевозка товаров. Необходимые документы может подать таможенный представитель.

Декларирование не производится, если товары пересекают таможенную границу на водном или воздушном транспорте без остановки в порту или аэропорту, расположенном на территории Таможенного союза, а также при перемещении товаров по трубопроводу и по линиям электропередачи.

*Таможенная декларация на вывозимые товары подается до их убытия с таможенной территории ТС.* На декларации ставится отметка (штамп) таможенного органа, что является разрешением на убытие товаров с территории Таможенного союза.

Для ускорения таможенного оформления и информационного обмена между таможенными органами ТС и других стран, с налоговыми органами и уполномоченными банками используется электронная форма декларирования. Она применяется только в случае коммерческого перемещения товаров. Сведения в такой декларации заявляют по установленной для письменной декларации форме на электронном носителе.

Товары помещаются под таможенную процедуру экспорта, т. е. вывозятся за пределы территории Таможенного союза, при соблюдении следующих условий:

- 1) уплаты вывозных таможенных пошлин (если не установлены льготы);
- 2) соблюдения запретов и ограничений;
- 3) представления сертификата о происхождении товара.

### 6.2 Определение таможенной стоимости вывозимых товаров

Таможенная стоимость экспортируемых товаров определяется по тем же принципам, которые установлены для таможенной стоимости товаров,

ввозимых на территорию Таможенного союза. Порядок определения таможенной стоимости вывозимых товаров устанавливается Правительством РФ. По состоянию на 31 декабря 2011 г. действовал *Порядок определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории РФ, утвержденный постановлением Правительства РФ от 13 августа 2006 г. № 500.*

При экспорте (как и импорте) метод определения таможенной стоимости товаров зависит от нескольких существенных условий, в т. ч.:

– ограничения прав покупателя на пользование и распоряжение товарами. Такие ограничения могут устанавливаться по решению Таможенного союза;

– соблюдения определенных условий или обязательств контракта, влияние которых на стоимость товара нельзя определить;

– наличия взаимосвязи между покупателем и продавцом.

Первоосновой для определения таможенной стоимости вывозимых товаров является **метод по стоимости сделки с вывозимыми товарами**. Согласно этому методу, таможенной стоимостью вывозимых товаров является стоимость сделки с ними, т. е. цена, фактически уплаченная (подлежащая уплате) за вывозимые из РФ товары. Она определяется как общая сумма всех платежей от покупателя непосредственному продавцу (или посреднику в пользу продавца).

В соответствии с п. 17 постановления Правительства РФ от 13 августа 2006 г. № 500, для определения таможенной стоимости цену сделки требуется увеличить на дополнительные расходы, которые не были включены в эту цену. К таким дополнительным расходам относятся:

1) расходы, которые были произведены покупателем:

– на выплату вознаграждения российскому посреднику (агенту);

– на тару, если для таможенных целей тара рассматривается как единое целое с вывозимыми товарами;

– расходы по упаковке;

2) стоимость определенных товаров и услуг, которые прямо или косвенно предоставлены продавцом бесплатно или по сниженной цене. Например, материалы и детали, которые являются составной частью вывозимого оборудования; стоимость дизайна, чертежей и эскизов, которые в последующем будут использоваться при производстве товаров за рубежом;

3) платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель прямо или косвенно должен уплатить в качестве условия продажи таких товаров;

4) любая часть дохода, полученного при последующей продаже товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу.

Дополнительные расходы требуется документально подтвердить. При отсутствии документально подтвержденных сведений метод по стоимости сделки с вывозимыми товарами не применяется.

### 6.3 Оформление паспорта сделки по экспортным контрактам

Порядок оформления паспорта сделки (далее – ПС) содержится в *Инструкции Банка России от 15.06.2004 г. № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок»*.

Для оформления ПС по экспортным контрактам в уполномоченный банк представляются те же документы, что и при оформлении ПС по импортным контрактам (см. главу 5 «Учет и налогообложение импорта товаров», раздел «Оформление паспорта сделки по импортным контрактам»).

Предоплата или оплата от покупателя зачисляется на счет организации. На каждую зачисленную сумму экспортер обязан представить справку о валютных операциях формы 0406009. В течение 15 дней после отгрузки товаров в обслуживающий банк требуется представить копию таможенной декларации и справку о подтверждающих документах (форма справки разрабатывается каждым банком самостоятельно).

ПС закрывается после получения оплаты от нерезидента по экспортному контракту. Для его закрытия резиденту представляет в уполномоченный банк заявление о закрытии ПС. Банк закрывает ПС в срок, не превышающий семь рабочих дней с даты представления заявления.

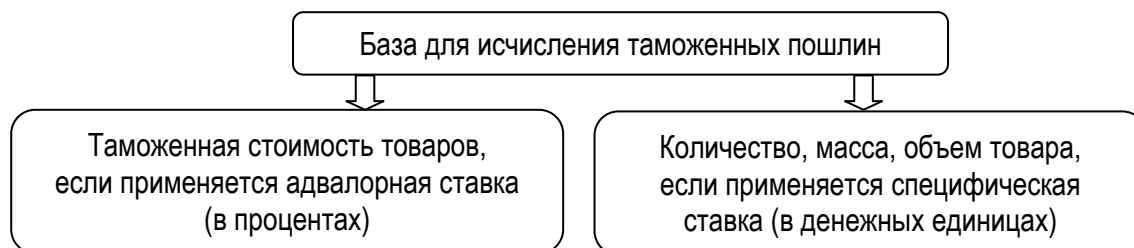
### 6.4 Порядок расчета и уплаты вывозной таможенной пошлины

Порядок расчета и уплаты таможенных платежей, в т. ч. вывозной таможенной пошлины, установлен главой 10 «Исчисление таможенных пошлин, налогов» ТМК ТС.

Вывозная таможенная пошлина исчисляется экспортером самостоятельно и уплачивается в валюте государства-члена Таможенного союза, в таможенный орган которого была подана таможенная декларация. Соответственно, по товарам, экспортируемым из Российской Федерации, **все таможенные платежи уплачиваются в рублях**.

**Ставки вывозных таможенных пошлин и правила определения таможенной стоимости вывозимых товаров устанавливаются законодательством государства-экспортера.** То есть в Российской Федерации применяется российское таможенное законодательство.

База для исчисления таможенных пошлин зависит от вида ставки таможенной пошлины (рисунок 6.1). Причем в отношении отдельных видов товаров могут устанавливаться специальные правила расчета вывозных таможенных пошлин. В частности, ставки таможенных пошлин на товары из нефти корректируются на специальный расчетный коэффициент.



**Рисунок 6.1** – База для исчисления таможенных пошлин

В соответствии с таможенным законодательством ставки вывозных таможенных пошлин и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются Правительством Российской Федерации. В постановлениях правительства установлены те же элементы таможенного тарифа, что и в Едином таможенном тарифе Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и РФ (ЕТТ):

- код ТН ВЭД ТС, т. е. код товарной номенклатуры видов экономической деятельности Таможенного союза;
- наименование позиции, т. е. наименование товара;
- ставка вывозной таможенной пошлины (в процентах, евро или американских долларах).

В таблице 6.1 приведен фрагмент постановления Правительства РФ от 29 декабря 2010 г. № 1190 «О ставках вывозных таможенных пошлин в отношении отдельных видов лесоматериалов необработанных, вывозимых за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе».

**Таблица 6.1** – Фрагмент постановления Правительства РФ от 29 декабря 2010 г. № 1190

Код ТН ВЭД	Наименование позиции	Ставка вывозной таможенной пошлины (% либо евро)
4403 20 110	бревна:	
4403 20 110 1	диаметром не менее 15 см, но не более 24 см, длиной не менее 1 м	25, но не менее 15 евро за 1 м <sup>3</sup>
4403 20 110 2	диаметром более 24 см, длиной не менее 1 м	25, но не менее 15 евро за 1 м <sup>3</sup>

При использовании адвалорной ставки расчет вывозной таможенной пошлины производится по формуле:

$$\begin{array}{l}
 \text{Вывозная} \\
 \text{таможенная} \\
 \text{пошлина}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{таможенная стои-} \\
 \text{мость вывозимых} \\
 \text{товаров}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{ставка вывозной тамо-} \\
 \text{женной пошлины, \%}
 \end{array}
 \div 100 \%
 \quad (6.1)$$

Расчеты с нерезидентами за проданные товары в большинстве случаев производятся в иностранной валюте. Для определения таможенной стоимости требуется пересчитать в рубли контрактную стоимость экспортируемого товара. Для пересчета *применяется курс валюты, установ-*

ленный Центробанком РФ на день регистрации таможенной декларации таможенным органом. Это означает, что для целей расчета и уплаты таможенной пошлины используется не дата перехода права собственности на товар к покупателю, а дата регистрации таможенной декларации.

Таможенная стоимость вывозимых товаров можно определить по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Таможенная} \\ \text{стоимость} \\ \text{вывозимых} \\ \text{товаров} \end{array} = \begin{array}{l} \text{контрактная стоимость това-} \\ \text{ров + дополнительные расхо-} \\ \text{ды, связанные с продажей} \\ \text{товаров} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{курс иностранной валюты к} \\ \text{рублю, установленный ЦБ РФ,} \\ \text{на день регистрации таможен-} \\ \text{ной декларации} \end{array} \quad (6.2)$$

Обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин и налогов возникает с момента выдачи таможенным органом разрешения на убытие товаров с территории Российской Федерации. **При экспорте таможенная пошлина и налоги должны быть уплачены до подачи таможенной декларации.** Таможенным кодексом Таможенного союза допускается внесение авансовых платежей таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов.

Для учета расчетов по уплате таможенной пошлины используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому открывается специальный субсчет «Расчеты с таможенным органом по таможенным пошлинам».

Экспортер включает вывозную таможенную пошлину в цену продаваемого товара. Соответственно, покупатель, оплачивая товар, оплачивает и сумму таможенной пошлины. По правилам п. 3 ПБУ 9/99 «Доходы организации» обязательные платежи, в т. ч. экспортные пошлины, не признаются доходами организации. Инструкцией по применению Плана счетов для учета сумм экспортных пошлин рекомендовано открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90-5 «Экспортные пошлины». В таблице 6.3 (см. ниже) приведены бухгалтерские записи по учету вывозной таможенной пошлины.

## 6.5 Порядок расчета и уплаты таможенных сборов

Таможенные сборы представляют собой обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, хранением товаров. Виды и ставки таможенных сборов устанавливаются законодательством государств-членов Таможенного союза. Законом «О таможенном регулировании в Российской Федерации» к таможенным сборам отнесены:

- 1) сборы за совершение действий, связанных с выпуском товаров (или сборы за таможенные операции);
- 2) сборы за таможенное сопровождение;
- 3) сборы за хранение.

Таможенные сборы при экспорте включаются в состав расходов на продажу, т. е. признаются расходами по обычным видам деятельности.

Все таможенные сборы уплачиваются в валюте Российской Федерации (рублях) в сроки, определенные Законом «О таможенном регулировании в РФ» (таблица 6.2).

**Таблица 6.2** – Сроки уплаты таможенных сборов

Вид таможенного сбора	Срок уплаты
За таможенные операции	Одновременно с подачей таможенной декларации
За таможенное сопровождение	До начала фактического осуществления таможенного сопровождения
За хранение	До фактической выдачи товаров со склада временного хранения

Для учета расчетов по уплате таможенных сборов используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому открывается специальный субсчет «Расчеты с таможенным органом по таможенным сборам». Операции по их уплате отражаются бухгалтерскими записями, представленными в таблице 6.3.

**Таблица 6.3** – Бухгалтерские записи по начислению и уплате вывозной таможенной пошлины и таможенных сборов

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Перечислены авансовые платежи таможенной пошлины, сборов	Выписка банка, платежное поручение	76/авансовый платеж	51
Зачет авансовых платежей в счет уплаты ввозной таможенной пошлины, сборов	Таможенная декларация	76	76/авансовый платеж
Начислена таможенная пошлина	Таможенная декларация	90-5	76
Таможенные сборы включены в расходы на продажу	Таможенная декларация	44	76

## 6.6 Порядок учета НДС при экспорте товаров

Порядок и особенности налогообложения экспортных операций регулируются следующими правовыми актами:

- Соглашением между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 г. (с изменениями и дополнениями) «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе». Применяется только при экспорте товаров, произведенных в России;

- Протоколом от 11.12.2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе»;

- главой 21 «НДС» НК РФ.

При экспорте товаров в государства-члены Таможенного союза и другие страны применяется нулевая ставка НДС и освобождение от уплаты акцизов. Применение нулевой ставки НДС означает, что плательщики НДС имеют право на зачет из бюджета сумм НДС, связанных с приобре-

тением товаров, работ и услуг, использованных для производства и продажи товаров на экспорт.

Для обоснования права на применение ставки НДС 0 процентов по экспортным операциям организация обязана представлять в налоговые органы определенные документы. На рисунке 6.2 приведен перечень документов, подтверждающих факт экспорта в государства-члены Таможенного союза и другие зарубежные страны. Например, при экспорте в другие страны (за исключением Белоруссии и Казахстана), представляются:

- 1) экспортный контракт (его копия);
- 2) платежные или иные документы, подтверждающие получение оплаты от покупателя;
- 3) таможенная декларация;
- 4) транспортные или товаросопроводительные документы (их копии), подтверждающих вывоз товаров из РФ. Для каждого вида транспорта предусмотрен определенный перечень товаросопроводительных документов.

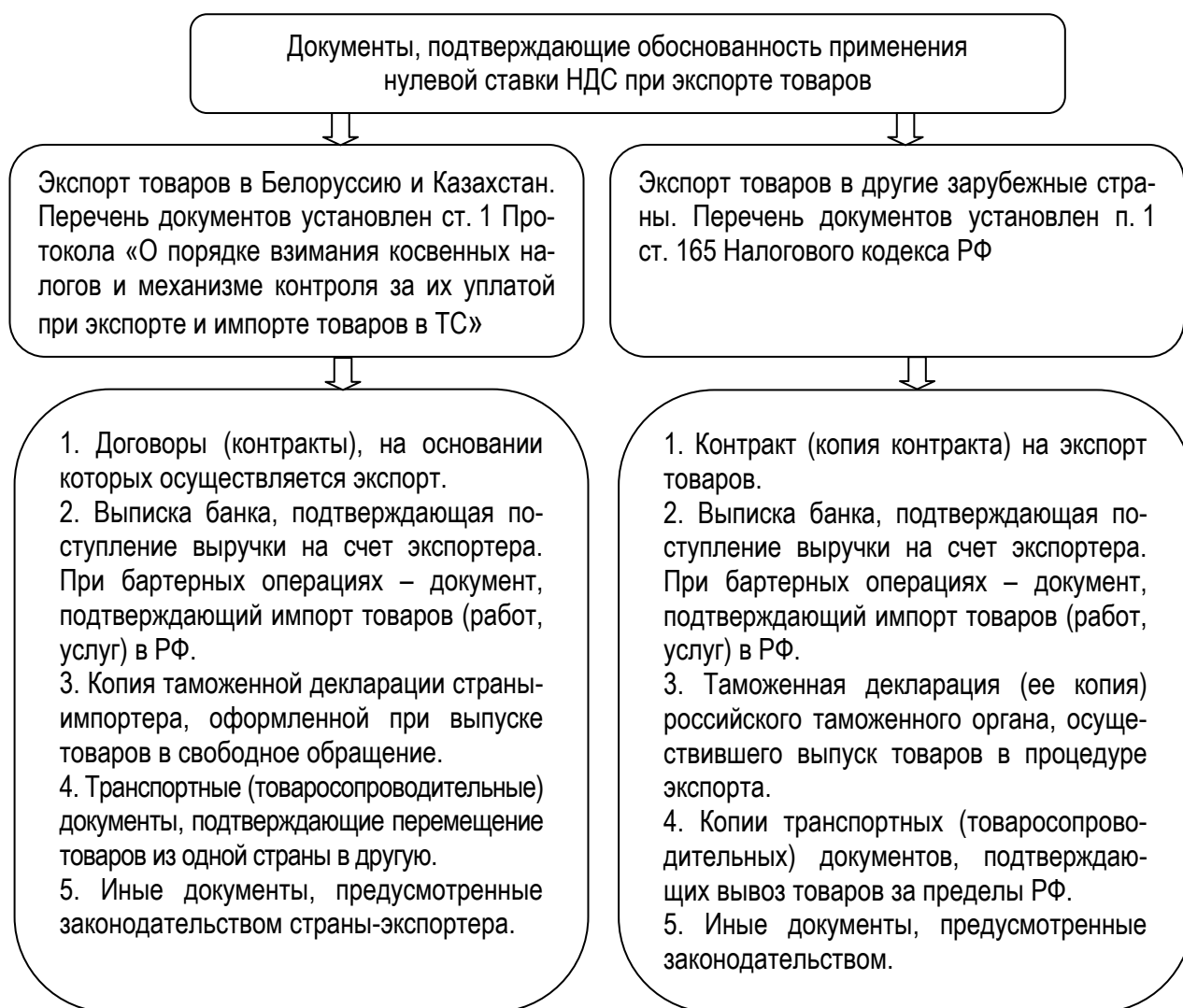


Рисунок 6.2 – Документы, подтверждающие применение ставки НДС 0 процентов при экспорте товаров

Отличаются виды таможенных деклараций. При экспорте товаров в государства-члены Таможенного союза требуется представить копию таможенной декларации, подтверждающей, что товары выпущены в свободное обращение в этих государствах. А при экспорте товаров в другие зарубежные страны предоставляется копия таможенной декларации российского таможенного органа, осуществившего выпуск под процедуру экспорта.

При экспорте счет-фактура выписывается в двух экземплярах в общеустановленном порядке, т. е. в течение пяти календарных дней со дня отгрузки товаров на экспорт. В счете-фактуре сразу указывается ставка НДС ноль процентов, хотя у организации еще нет всех документов, подтверждающих право применения нулевой ставки.

Счет-фактура по экспортной операции должен регистрироваться в книге продаж в том налоговом периоде (квартале), когда собраны все необходимые документы для применения нулевой ставки НДС. Согласно п. 9 ст. 167 НК РФ, *моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих правомерность использования ставки НДС ноль процентов*. Документы (их копии) должны быть собраны в срок не позднее 180 календарных дней (рисунок 6.3):

– считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, если товары экспортировались в государства, не являющиеся членами Таможенного союза. На перевозочном документе должностное лицо пограничного таможенного органа проставляет штамп «Вывоз разрешен», подпись, дату проставления отметки и оттиск личной номерной печати;

– считая с даты первого по времени составления первичного учетного документа, оформленного на покупателя или первого перевозчика. Такой порядок применяется, если товары экспортировались в государства-члены Таможенного союза.

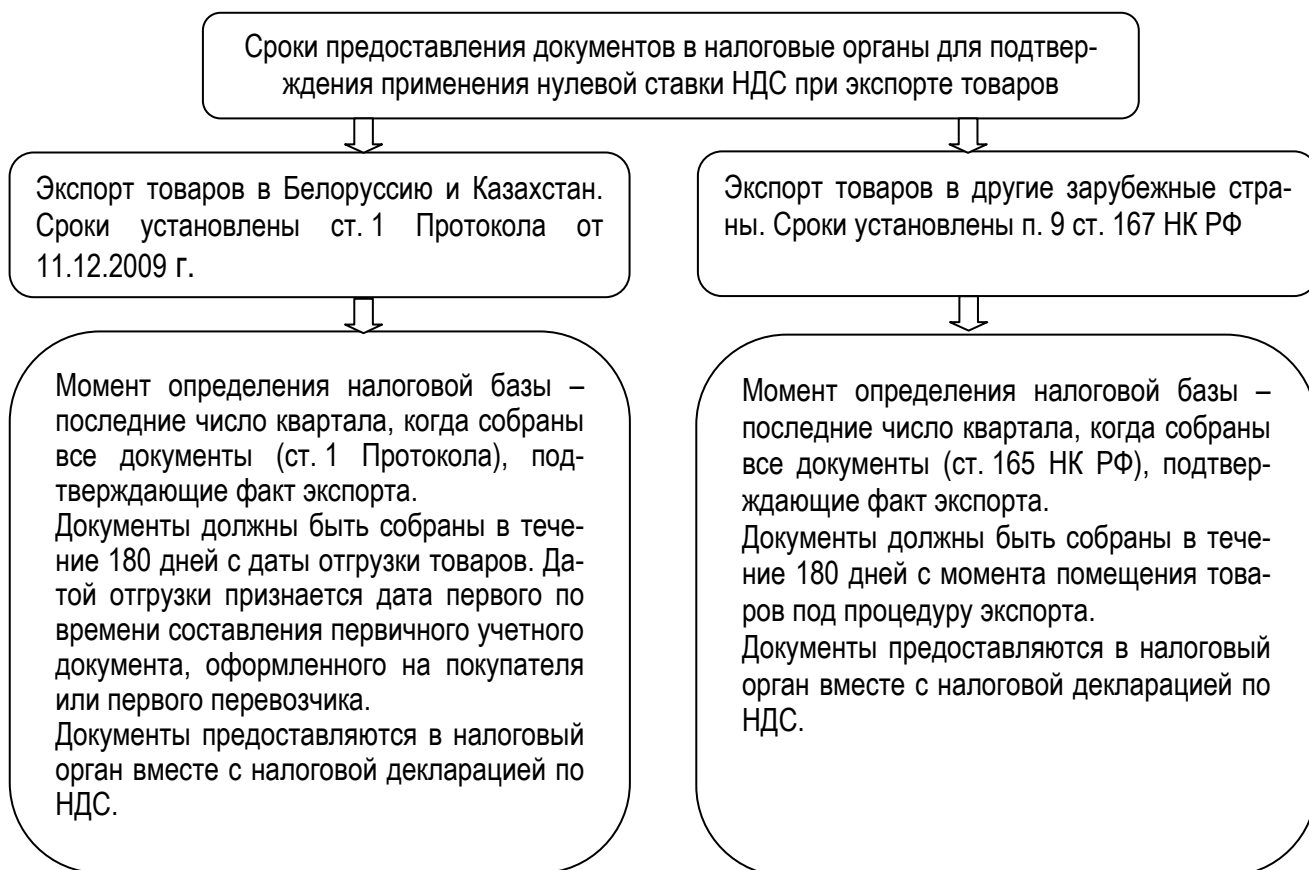
Документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС и освобождения от уплаты акцизов, должны представляться в налоговый орган вместе с декларацией по НДС. Если на 181 календарный день пакет документов не собран, то операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам 10 или 18 %. В этом случае момент определения налоговой базы устанавливается в соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ как наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки товаров (работ, услуг);

2) день оплаты или частичной оплаты в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Это означает, что организация должна дополнительно начислить и уплатить в бюджет НДС за тот квартал, в котором была наиболее ранняя из дат: либо день отгрузки, либо день оплаты (частичной оплаты). За просрочку уплаты налога начисляются пени. ФНС России в своих письмах разъясняет, что пени следует начислять с момента отгрузки.





**Рисунок 6.3** – Сроки предоставления документов в налоговые органы для подтверждения применения нулевой ставки НДС

Впоследствии (по истечении 180 календарных дней с установленной даты) организация может собрать весь пакет документов, подтверждающий факт экспорта и правомерность применения нулевой ставки НДС. В этом случае экспортер имеет право в течение трех лет с момента отгрузки подать в налоговый орган декларацию с необходимыми документами и возместить экспортный НДС.

## 6.7 Особенности зачета из бюджета сумм НДС при экспорте

Налоговым кодексом РФ установлен особый порядок исчисления и уплаты НДС по экспортным операциям. Также установлены особенности применения налогового вычета по приобретенным для таких операций товарам, работам и услугам.

Для экспортных операций моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. **Право на зачет из бюджета НДС возникает на момент определения налоговой базы по экспортным операциям (п. 3 ст. 172 НК РФ), т. е. на последнее число квартала, когда собраны все документы, подтверждающие факт экспорта.**

НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг) на экспорт в соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ исчисляется отдельно по каждой экспортной операции. Поэтому **НДС к зачету** тоже **следует определять по каждой экспортной операции**.

Рассмотрим механизм зачета из бюджета сумм НДС с закупок. Он будет зависеть от того, носят ли экспортные операции регулярный характер.

**1 вариант. Экспорт товаров (работ, услуг) не имеет регулярного характера.** Как правило, при производстве продукции (в торговле – при закупке товаров) организация еще не обладает информацией, какая часть готовой продукции (товаров) в будущем может быть продана за границу. НДС с закупок материальных ценностей, работ и услуг принимается к вычету в общем порядке – на момент принятия к учету материальных ценностей, работ, услуг.

В дальнейшем часть готовой продукции (товаров) может быть продана на экспорт, который облагается по ставке НДС 0 процентов. Соответственно, право на зачет из бюджета НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для производства и реализации продукции на экспорт, возникает на момент определения налоговой базы по экспортным операциям. Организации требуется:

1. Восстановить НДС с закупок. Восстановление НДС производится в квартале, в котором произошла отгрузка на экспорт и товары помещены под таможенную процедуру экспорта. Если отгрузка товаров и таможенное оформление были в разных кварталах, то восстановление НДС производится не позднее того налогового периода, в котором соблюдены оба условия. Выполняется бухгалтерская запись:

Дт сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»,

Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

2. НДС «с закупок» предъявить к вычету в том налоговом периоде, когда собран пакет документов, подтверждающих экспортную операцию (п. 1 ст. 165 НК РФ). На зачет суммы НДС выполняется бухгалтерская запись:

Дт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кт сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям».

**Пример 6.1.** ЗАО «Импульс» занимается производством продукции и ее продажей на внутреннем рынке. В апреле текущего года заключен контракт на поставку продукции в Финляндию. 10 апреля отгружено по экспортному контракту 3 000 единиц продукции. Документы, подтверждающие применение ставки НДС 0 %, собраны 26 августа.

В соответствии с плановой калькуляцией для производства единицы продукции требуется: материалы стоимостью 5 100 руб., услуги сторонних организаций 950 руб.

НДС, относящийся к приобретению материалов и услуг, для производства единицы продукции =  $(5\,100 + 950) \cdot 0,18 = 1\,089$  руб.

НДС «с закупок» для производства всей продукции, отгруженной на экспорт =  $1\,089 \cdot 3\,000 = 3\,267\,000$  руб.

В таблице 6.4 приведены бухгалтерские записи по решению примера 6.1.

Таблица 6.4 – Бухгалтерские записи: пример 6.1

Дата и содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит
10.04. Восстановлен НДС с закупок материалов и услуг, использованных для производства отгруженной на экспорт продукции	3 267 000	19.3. экспорт	68
30.09 (последний день третьего квартала, в котором собраны все документы, подтверждающие факт экспорта). Принят к вычету НДС «с закупок» по экспортной операции	3 267 000	68	19.3. экспорт

**2 вариант. Экспорт товаров (работ, услуг) имеет регулярный характер.** Организации целесообразно разработать методику отдельного учета НДС «с закупок», чтобы иметь возможность определить налоговую базу по реализации на экспорт и внутри страны.

Глава 21 НК РФ содержит требование обеспечить отдельный учет операций, облагаемых и не облагаемых НДС, но не содержит правил распределения налога по операциям на экспорт и внутри РФ. В п. 9 ст. 165 НК РФ закреплено, что порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Для предприятий, заключающих экспортные контракты, учетная политика в вопросах исчисления НДС имеет большое значение. С ее помощью закрепляется и становится обоснованной разработанная методика распределения НДС с закупок для применения налогового вычета. В учетной политике рекомендуется закрепить:

1) в рабочем плане счетов дополнительные субсчета (аналитические счета) к сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» и сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

2) состав «общих» материалов, работ, услуг, которые нельзя прямым путем отнести на экспортные операции и операции, связанные с реализацией на российском рынке;

3) базу для распределения «общего» НДС с закупок;

4) период, за который будет производиться расчет распределения «общего» НДС – месяц или квартал.

Рассмотрим подробнее некоторые элементы методики.

#### 1. Доработка рабочего плана счетов.

Например, можно открыть следующие аналитические счета к субсчету 19.1 «НДС при приобретении основных средств»:

19.1.1 «НДС по экспортным операциям». В разрезе этого аналитического счета необходимо организовать учет по каждому экспортному контракту;

19.1.2 «НДС по реализации в РФ»;

19.1.3 «НДС, подлежащий распределению».

Аналогичные аналитические счета можно открыть к субсчетам 19.3 «НДС по приобретенным МПЗ», 19.4 «НДС по приобретенным работам, услугам» и др.

## 2. Состав «общих» расходов.

При производстве продукции в большинстве случаев НДС «с закупок» приходится распределять расчетным путем, т. к. приобретаемые материалы (работы, услуги) используются для изготовления видов продукции, которые продаются и внутри страны, и за границу. В торговле и деятельности, связанной с выполнением работ и оказанием услуг, легче определить НДС по товарам и материалам, которые были использованы непосредственно для исполнения экспортного контракта.

Общими расходами с НДС, подлежащим распределению, являются: стоимость приобретенных объектов основных средств, коммунальные расходы, стоимость электроэнергии, арендная плата за офисные помещения, услуги подрядчиков по ремонту производственных и офисных помещений, оборудования и др.

## 3. База для распределения «общего» НДС с закупок.

НДС по приобретенным материалам, товарам, работам и услугам, использованным для осуществления экспортных операций и операций на внутреннем рынке, может распределяться пропорционально:

- договорной стоимости реализованных на экспорт товаров (работ, услуг) в общей договорной стоимости всех реализованных товаров (работ, услуг). Такая методика определена в п. 4 ст. 170 НК РФ для операций, подлежащих обложению и не облагаемых НДС. Может быть использована и по отношению к операциям, облагаемым разными ставками НДС;
- себестоимости реализованных на экспорт товаров (работ, услуг) в общей себестоимости всех реализованных товаров (работ, услуг);
- другой обоснованной базе распределения.

## 4. Период, за который будет производиться расчет распределения «общего» НДС.

Налоговым периодом (ст. 163 НК РФ) является квартал, поэтому в информационных письмах Минфин РФ рекомендует распределять «общий» НДС с закупок по данным за квартал. Многие специалисты придерживаются мнения, что налогоплательщик может выполнять расчет ежемесячно, а не поквартально. Месячный период для расчета не противоречит нормам НК РФ и может быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения.

**Пример 6.2.** ЗАО «Импульс» занимается производством продукции и ее продажей на внутреннем рынке и за границу. Во II квартале текущего года была отгружена продукция по договорной стоимости:

- российским покупателям на сумму 4 141 800 руб., в т. ч. НДС 18 % 631 800 руб.;
- на экспорт по контракту № 5 – 454 000 руб.;
- на экспорт по контракту № 6 – 980 200 руб.

Документы, подтверждающие применение ставки НДС 0 %, по контракту № 5 собраны 26 августа, по контракту № 6 – 2 октября.

В учетной политике для целей налогообложения определено, что НДС по материалам (работам, услугам), приобретенным для производства продукции, операции по реализации которой облагаются разными налоговыми ставками, распределяется раз в квартал пропорционально договорной стоимости реализованной на экспорт продукции в общей договорной стоимости всей реализованной продукции.

Сумма «общего» НДС с закупок за II квартал текущего года составила 447 000 руб.

Распределение «общего» НДС с закупок:

1. Доля выручки от реализации на экспорт в общей сумме выручки =

$$= (454\ 000 + 980\ 200) \div (454\ 000 + 980\ 200 + 4\ 141\ 800 - 631\ 800) = 0,29.$$

2. Часть «общего» НДС с закупок, относящегося к производству продукции, проданной на экспорт =

$$= 447\ 000 \cdot 0,29 = 129\ 630 \text{ руб.}$$

3. Распределение НДС с закупок, относящегося к экспортным операциям, между контрактами:

$$3.1 \text{ НДС с закупок, относящийся к контракту № 5} = 129\ 630 \cdot [454\ 000 \div (454\ 000 + 980\ 200)] = 129\ 630 \cdot 0,3172 = 41\ 119 \text{ руб.}$$

$$3.2 \text{ НДС с закупок, относящийся к контракту № 6} = 129\ 630 \cdot [980\ 200 \div (454\ 000 + 980\ 200)] = 129\ 630 \cdot 0,6828 = 88\ 511 \text{ руб.}$$

4. Часть «общего» НДС с закупок, относящегося к производству продукции, проданной на российском рынке =  $447\ 000 - 129\ 630 = 317\ 370$  руб.

Для выполнения бухгалтерских записей к субсчету 19.3 «НДС по приобретенным МПЗ» открыты аналитические счета:

19.3.1 «НДС по экспортным операциям»;

19.3.2 «НДС по реализации в РФ»;

19.3.3 «НДС, подлежащий распределению».

В таблице 6.5 приведены бухгалтерские записи по решению примера 6.2.

**Таблица 6.5** – Бухгалтерские записи: пример 6.2

Дата и содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит
II квартал. НДС с закупок материалов, работ и услуг, подлежащий распределению	447 000	19.3.3	60
30.06. Часть «общего» НДС с закупок, относящегося к производству продукции, проданной на российском рынке	317 370	19.3.2	19.3.3
30.06. Принят к вычету НДС «с закупок» по реализации на российском рынке	317 370	68	19.3.2
30.06. Часть «общего» НДС с закупок, относящегося к производству экспортной продукции:			
по контракту № 5	41 119	19.3.1	19.3.3
по контракту № 6	88 511	19.3.1	19.3.3
30.09. Принят к вычету НДС «с закупок», относящийся к экспортному контракту № 5	41 119	68	19.3.1
31.12. Принят к вычету НДС «с закупок», относящийся к экспортному контракту № 6	88 511	68	19.3.1

## 6.8 Учет отгрузки товаров на экспорт

Организация учета экспортных операций зависит от условий внешне-торгового контракта:

– момента перехода права собственности. Например, на условиях поставки «с завода» момент отгрузки первому перевозчику будет совпадать с моментом перехода права собственности;

– распределения транспортных и других расходов по доставке товаров до покупателя. При условиях поставки СРТ («перевозка оплачена до») продавец оплачивает перевозку, необходимую для доставки товара до согласованного пункта назначения. В момент передачи товара покупателю (перевозчику) в согласованном пункте назначения происходит переход права собственности;

– выбранной формы расчетов. Контракт может предусматривать авансовые платежи, использование аккредитива, оформление задолженности покупателя векселем и др.

Использование услуг посредника также влияет на методику учета расчетов. Например, по условиям договора комиссии посредник за счет средств экспортера может оплачивать вывозную таможенную пошлину, таможенные сборы, транспортные расходы, а также участвовать в расчетах между иностранным покупателем и экспортером.

Отгрузка товаров со склада по экспортному контракту оформляется:

– накладной, если продукция передается перевозчику или посреднику;

**либо**

– товарно-транспортной накладной, если продукция доставляется транспортом экспортера до согласованного пункта назначения.

Бухгалтерские записи по списанию товаров с учета зависят от момента перехода права собственности (рисунок 6.4).

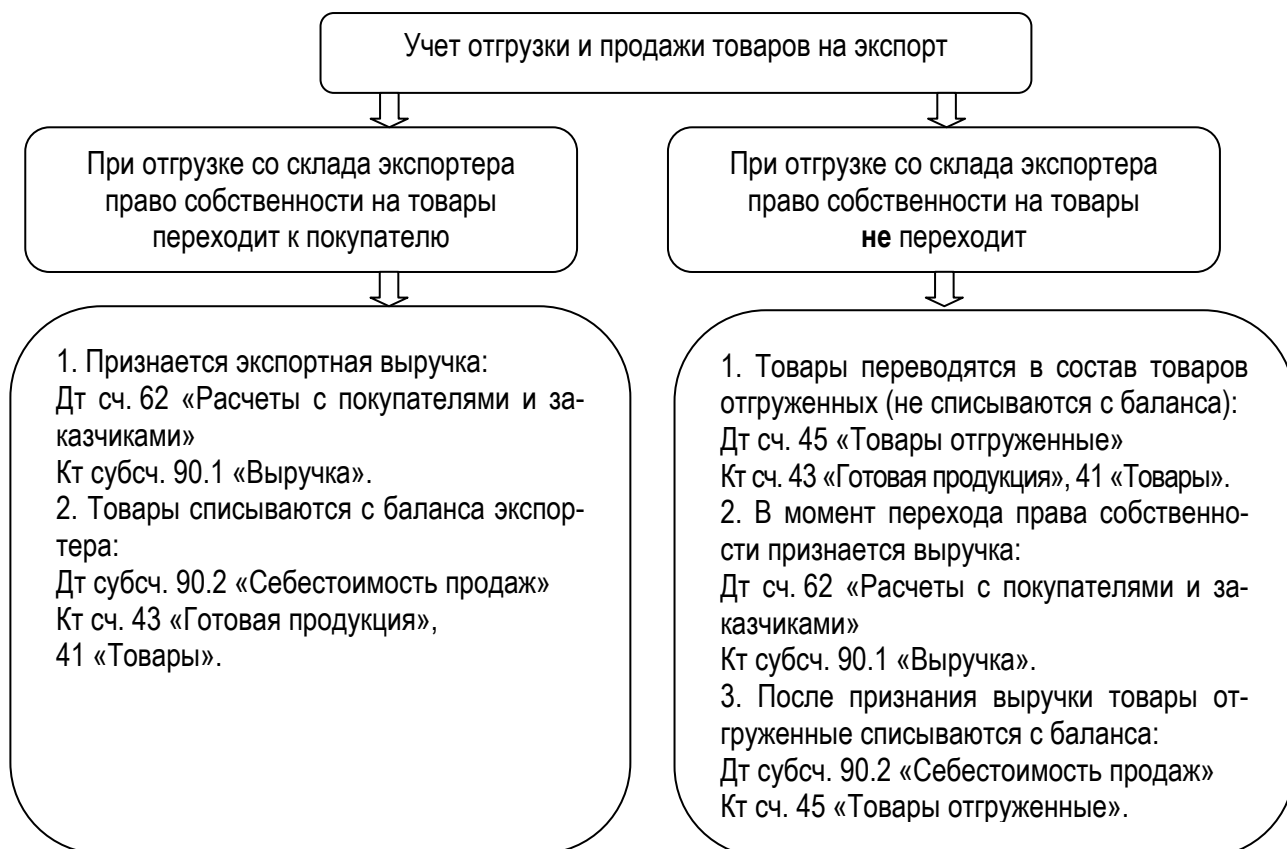


Рисунок 6.4 – Учет отгрузки и продажи товаров на экспорт

Если момент перехода права собственности совпадает с отгрузкой, то признается выручка и отгруженные товары списывают с баланса. Нередко момент отгрузки товаров со склада экспортера не совпадает с моментом перехода права собственности к покупателю. Например, право собственности переходит в момент принятия таможенной декларации российскими таможенными органами или таможенными органами страны-импортера. В таком случае товары, отпущенные со склада, учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Использование этого счета означает, что физически на территории предприятия товаров нет, но юридически право собственности и риск их случайной гибели лежат на продавце. Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» осуществляется по каждой учетной партии. За учетную принимается партия, оформленная одним счетом.

## 6.9 Учет продаж и расчетов с иностранными покупателями

Выручка от экспортных операций признается в бухгалтерском учете на общих условиях, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки по договору;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеет место, когда получена оплата от покупателя либо отсутствует неопределенность в ее получении;
- 4) право собственности на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком;
- 5) расходы, которые произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Выручка от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) признается доходом от обычных видов деятельности на дату перехода права собственности на товар к покупателю. Выручка оценивается в рублях по курсу иностранной валюты, установленному ЦБ РФ на эту дату. В дальнейшем из-за изменения курса валюты сумма выручки не пересчитывается.

Учет расчетов с покупателями производится одновременно в валюте расчетов (рублях) и валюте платежа (евро, долларах, др.). Задолженность покупателя, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на следующие даты:

- 1) дату признания выручки, т. е. на дату возникновения этой задолженности;
- 2) на дату оплаты;
- 3) на дату составления бухгалтерской отчетности (если покупатель не оплатил свою задолженность по состоянию на 31 марта, 30 июня, 30 сентября или 31 декабря).

Возникающая при пересчете положительная курсовая разница является прочим доходом организации, а отрицательная курсовая разница – прочим расходом.

**Пример 6.3.** ЗАО «Импульс» занимается производством продукции и ее продажей на внутреннем рынке и за границу. 20 августа текущего года на экспорт отгружена продукция договорной стоимостью 30 000\$. Право собственности на продукцию перешло к покупателю 7 сентября. Покупатель перечислил всю оплату на валютный счет 5 октября.

Курс ЦБ РФ на 7 сентября 30,58 руб./дол, на 30 сентября 30,40 руб./дол, на 5 октября 30,49 руб./дол.

Пересчет дебиторской задолженности в рубли:

1. На дату перехода права собственности 7 сентября =  $30\,000 \cdot 30,58 = 917\,400$  руб.
2. На дату составления бухгалтерской отчетности 30 сентября =  $30\,000 \cdot 30,40 = 912\,000$  руб.
3. Курсовая разница на дату составления бухгалтерской отчетности 30 сентября =  $30\,000 \cdot (30,40 - 30,58) = -5\,400$  руб. Отражается как прочий расход.
4. На дату оплаты задолженности 5 октября =  $30\,000 \cdot 30,49 = 914\,700$  руб.
5. Курсовая разница на дату оплаты дебиторской задолженности 5 октября =  $30\,000 \cdot (30,49 - 30,40) = +2\,700$  руб. Отражается как прочий доход.

В таблице 6.6 приведены бухгалтерские записи по решению примера 6.3, а в таблице 6.7 – фрагмент бухгалтерского баланса на отчетную дату.

**Таблица 6.6** – Бухгалтерские записи: пример 6.3

Дата и содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит
07.09. Дебиторская задолженность покупателя на дату перехода права собственности $30\,000\$ \cdot 30,58$ руб./\$	917 400	62	90.1
30.09. Отрицательная курсовая разница при пересчете дебиторской задолженности на отчетную дату	5 400	91.2	62
07.10. Поступила оплата от покупателя $30\,000\$ \cdot 30,49$ руб./\$	914 700	52	62
07.10. Положительная курсовая разница при пересчете дебиторской задолженности на дату оплаты	2 700	62	91.1

Посредством расчета и отражения курсовой разницы на отчетную дату дебиторская задолженность оценивается в бухгалтерском балансе по курсу ЦБ РФ на эту дату.

Оценка дебиторской задолженности на 30.09. = оценка на дату признания 917 000 руб. – курсовая разница на отчетную дату 5 400 руб. = 911 600 руб.

**Таблица 6.7** – Фрагмент бухгалтерского баланса на 30.09 (пример 5.3)

Статья актива	Сумма
Дебиторская задолженность	911 600

Экспортным контрактом может быть предусмотрена частичная или полная предварительная оплата (аванс). Предварительная оплата не является выручкой и учитывается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» как кредиторская задолженность.

Предоплата, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату ее зачисления на валютный счет организации. **После принятия к учету пересчет средств полученных авансов и предварительной оплаты в связи с изменением курса иностранной валюты не производится** (п. 10 ПБУ 3/2006).

Выручка от продажи продукции в части, оплаченной авансом, признается в бухгалтерском учете в сумме, исчисленной в рублях по курсу ЦБ РФ на день поступления аванса. Неоплаченная часть выручки пересчитывается в рубли по курсу, действующему на дату перехода права собственности на продукцию к покупателю.



Оценка выручки и задолженности покупателя при полной и частичной предоплате приведена на рисунке 6.5.



**Рисунок 6.5** – Оценка выручки и расчетов с покупателем, выраженных в иностранной валюте

**Пример 6.4.** ЗАО «Импульс» заключило экспортный контракт на продажу продукции договорной стоимостью 10 000\$. Контрактом предусмотрена предварительная оплата в размере 40%. Предоплата получена на валютный счет 12 мая, 19 мая продукция отгружена на экспорт. Право собственности переходит к покупателю при помещении продукции под таможенную процедуру экспорта. Выпуск разрешен 28 мая. 4 июня получена окончательная оплата от покупателя.

Курс ЦБ РФ на 12 мая 30,36 руб./дол, 28 мая 30,88 руб./дол, на 4 июня 30,90 руб./дол.

1. Кредиторская задолженность по предоплате, полученной 12 мая =  $10\,000 \cdot 0,4 \cdot 30,36 = 121\,440$  руб.

2. Выручка от продажи продукции на дату перехода права собственности 28 мая:

– часть выручки, равная предоплате = 121 440 руб.;

– неоплаченная часть выручки =  $10\,000 \cdot 0,6 \cdot 30,88 = 185\,280$  руб.

Итого выручка =  $121\,440 + 185\,280 = 306\,720$  руб.

3. Дебиторская задолженность на дату оплаты 4 июня =  $6\,000 \cdot 30,90 = 185\,400$  руб.

4. Курсовая разница на дату оплаты дебиторской задолженности 30 сентября =  $6\,000 \cdot (30,90 - 30,88) = 120$  руб. Отражается как прочий доход.

В таблице 6.8 приведены бухгалтерские записи по решению примера 6.4.

Таблица 6.8 – Бухгалтерские записи: пример 6.4

Дата и содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит
12.05. Поступила предоплата от покупателя 4 000\$ · 30,36 руб./\$	121 440	52	62. авансы полученные
28.05. Выручка от реализации товаров на дату перехода права собственности	306 720	62	90.1
28.05. Предоплата зачтена в счет оплаты за проданную продукцию	121 440	62. авансы полученные	62
04.06. Поступила оплата от покупателя 6 000\$ · 30,90 руб./\$	185 400	52	62
07.10. Положительная курсовая разница на дату оплаты дебиторской задолженности	120	62	91.1

### *Налогообложение курсовых разниц*

Выручка от реализации, оплаченная в предварительном порядке (авансом), оценивается по курсу ЦБ РФ на момент поступления предоплаты (аванса). **После получения денежных средств в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Центральным банком РФ, переоценка предоплаты (аванса) не производится.** Это норма действует с 1 января 2010 г. (п. 11 ст. 250, пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). Таким образом, по полученным авансам курсовых разниц не возникает ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете.

При признании доходов методом начисления дебиторская задолженность (неоплаченная часть выручки) оценивается по официальному курсу ЦБ РФ:

- на дату перехода права собственности на товары;
- на последнее число отчетного (налогового) периода;
- на дату исполнения требований.

Курсовые разницы возникают, как и в бухгалтерском учете, при пересчете дебиторской задолженности в рубли (1) на последнее число отчетного (налогового) периода и/или (2) на дату исполнения требований. Положительные курсовые разницы признаются внереализационными доходами, а отрицательные – внереализационными расходами.

## 6.10 Учет коммерческих расходов при экспортных операциях

При заключении договоров между поставщиками и покупателями определяются условия поставки товаров, т. е. кто оплачивает транспортировку продукции и до какого места. Во внешнеторговых контрактах купли-продажи используются условия поставок Инкотермс. Если в пути возникают непредвиденные расходы, то их оплачивает та сторона, которая несет риск случайной гибели товаров.

Расходы по продвижению товара до иностранного покупателя учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Для более точного исчисления финансового результата по экспортным операциям к счету можно открыть специальный субсчет 44.2 «Расходы по экспортным операциям». В зависимости от условий договора в состав коммерческих расходов могут входить:

1. Расходы на тару и упаковку готовой продукции, товаров на складе.
2. Расходы по погрузке – разгрузке, хранению, транспортировке до согласованного пункта назначения.
3. Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации.
4. Вознаграждение по договору транспортной экспедиции.
5. Расходы по страхованию груза в пути.
6. Таможенные сборы.
7. Другие коммерческие расходы, связанные с исполнением экспортного контракта.

В целях налогообложения НДС услуги по доставке товаров до согласованного пункта назначения можно подразделить:

– услуги по международной перевозке товаров. Под международными перевозками товаров понимаются перевозки морским, речным, воздушным и наземным транспортом, при которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации (п. 2.1 ст. 164 НК РФ). Такие услуги облагаются по ставке НДС 0 % и, соответственно, счет-фактура российского перевозчика оформляется с нулевой ставкой и суммой налога;

– услуги по доставке, возникшие до помещения товаров под таможенную процедуру экспорта. Местом реализации услуг признается территория РФ и услуги облагаются по ставке НДС 18 %. Если экспедитор, перевозчик, посредник являются плательщиками НДС, то счет-фактура выставляется с соответствующей суммой налога.

Базисными условиями поставки может быть предусмотрено, что экспортер оплачивает расходы по международной перевозке товаров. Расчеты с иностранными поставщиками транспортных, экспедиторских и т. п. услуг нередко производятся в иностранной валюте. Стоимость услуг требуется пересчитать в рубли на день признания расходов по услуге, т. е. дату подписания акта приемки-передачи оказанных услуг.

Кредиторская задолженность перед иностранным поставщиком также подлежит пересчету в рубли:

- 1) на дату признания расходов по услуге;
- 2) на дату перечисления оплаты и
- 3) на отчетную дату, если задолженность еще не была погашена.

При пересчете кредиторской задолженности на дату оплаты и (или) на отчетную дату возникает курсовая разница, если менялся курс иностранной валюты, установленный ЦБ РФ на эти даты. Положительная курсовая разница возникает при падении курса иностранной валюты к рублю и относится к прочим доходам, отрицательная курсовая разница возникает при росте курса иностранной валюты и списывается на прочие расходы.

Примерные бухгалтерские записи по учету коммерческих расходов приведены в таблице 6.9.

**Таблица 6.9** – Бухгалтерские записи по учету расходов на продажу при экспорте

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Отпущены материалы для упаковки готовой продукции	Требование-накладная	44	10-4
Вознаграждение экспедитора за организацию перевозки товаров	Отчет экспедитора, акт приемки-передачи оказанных услуг	44	60
Стоимость услуг по перевозке товаров, выполненной транспортной фирмой	ТТН, акт приемки-передачи оказанных услуг	44	60
Стоимость услуг по перевозке товаров, выполненной собственным транспортным подразделением	Бухгалтерская справка-расчет	44	23
Стоимость услуг по страхованию груза в пути	Договор страхования, страховой полис	44	76-1
Таможенные сборы включены в расходы на продажу	Таможенная декларация	44	76
Начислено вознаграждение посреднику	Отчет комиссионера	44	76
Списаны коммерческие расходы	Бухгалтерская справка-расчет	90.2	44
Оплачено контрагентам за услуги по доставке товаров: - в рублях - в иностранной валюте	Выписка банка, платежное поручение	60,76 60,76	51 52
Отражена курсовая разница по расчетам с иностранными контрагентами: - положительная курсовая разница - отрицательная курсовая разница	Бухгалтерская справка-расчет	60,76 91.2	91.1 60,76

## 6.11 Пример решения задачи по учету экспорта продукции

**Задача 6.5.** Российская фирма ОАО «Норд» заключило договор купли-продажи своей продукции на условиях СІР с оплатой перевозки и страхования до пересечения таможенной границы России. Право собственности переходит к покупателю в момент принятия таможенной декларации российскими таможенными органами. Контрактная стоимость продукции 19 000€, фактическая производственная себестоимость – 568 000 руб.

31 января продукция отгружена со склада. Доставка продукции до границы РФ выполнена собственным транспортом, расходы по доставке составили 36 000 руб.

Таможенная декларация принята таможенными органами РФ 5 февраля. Таможенная пошлина составила 5 % от таможенной стоимости, таможенный сбор за оформление –2 000 руб. Таможенные платежи в сумме 42 000 руб. (в т. ч. 40 000 руб. вывозная таможенная пошлина и 2 000 руб. сборы за таможенные операции) уплачены 3 февраля.

22 февраля на валютный счет поступила оплата от иностранного покупателя.

Полный пакет документов, подтверждающий экспорт, собран 2 июня. НДС с закупок, относящийся к производству продукции, проданной на экспорт, составил 37 900 руб.

Курс ЦБ РФ на 5 февраля 40,13 руб./евро, на 22 февраля 40,58 руб./евро.

Решение задачи 6.5 представлено в таблице 6.10.

Таблица 6.10 – Бухгалтерские записи: задача 6.5

Дата и содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит
31.01. Отгружена продукция на экспорт со склада предприятия	568 000	45	43
04.02. Уплачены таможенные платежи (таможенная пошлина и сборы за таможенные операции)	42 000	76 – тамож.	51
05.02. Отражена вывозная таможенная пошлина Таможенная стоимость = $19\,000\text{€} \cdot 40,13\text{ руб./€} = 762\,470\text{ руб.}$ Таможенная пошлина = $762\,470 \cdot 0,05 = 38\,124\text{ руб.}$	38 124	90-5	76 – тамож.
05.02. Отражена сумма сборов за таможенные операции (оформление)	2 000	44	76 – тамож.
05.02. Признана выручка от реализации на дату перехода права собственности на продукцию к покупателю $19\,000\text{€} \cdot 40,13\text{ руб./€}$	762 470	62	90.1
05.02. Списаны товары отгруженные	568 000	90.2	45
08.02. Расходы по перевозке продукции за счет продавца	36 000	44	10,71
Списаны расходы на продажу, относящиеся к экспортной операции (2 000 + 36 000)	38 000	90.2	44
Списан финансовый результат (прибыль) от продажи продукции на экспорт ( $762\,470 - 568\,000 - 38\,000 - 38\,124$ )	118 346	90.9	99
22.02. Получена оплата от покупателя за продукцию $19\,000\text{€} \cdot 40,58\text{ руб./€}$	771 020	52	62
22.02. Положительная курсовая разница по расчетам с покупателем $(40,58 - 40,13) \cdot 19\,000$	8 550	62	91.1
30.06. Принят к вычету из бюджета НДС с закупок, относящийся к производству экспортной продукции	37 900	68 – НДС	19-3 – экспорт

### Контрольные вопросы к главе 6

1. Приведите пример схемы таможенных операций при вывозе товаров из РФ.
2. Какие таможенные платежи уплачиваются при вывозе товаров из РФ? В какой момент они должны быть уплачены?
3. Какие слагаемые формируют таможенную стоимость по методу стоимости сделки с вывозимыми товарами?
4. Какие документы организация представляет в банк для совершения расчетов по экспортному контакту?
5. Каким образом рассчитывается вывозная таможенная пошлина при применении специфической ставки?
6. Приведите бухгалтерские записи, выполняемые при уплате и начислении вывозной таможенной пошлины.
7. Назовите условия применения нулевой ставки НДС по экспортным операциям.
8. Какой момент считается моментом определения налоговой базы по НДС для экспортных операций?
9. На какую дату у экспортера возникает право на зачет из бюджета НДС?
10. Приведите пример методики раздельного учета НДС «с закупок».
11. Какими бухгалтерскими записями отгружается отгрузка продукции (товаров) на экспорт?
12. На какие даты выполняется пересчет в рубли дебиторской задолженности иностранного покупателя?
13. Как рассчитать и отразить в бухгалтерском учете курсовые разницы при получении оплаты от иностранного покупателя?
14. Как оцениваются авансы, полученные в иностранной валюте?
15. Какими бухгалтерскими записями отражается возникновение и списание коммерческих расходов по экспорту?

## Глава 7. УЧЕТ ИМПОРТНЫХ И ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ С УЧАСТИЕМ ПОСРЕДНИКОВ

### 7.1 Виды посреднических договоров

Гражданский кодекс РФ предусматривает возможность заключения посреднических договоров трех видов:

- договор поручения (глава 49 «Поручение» ГК РФ);
- договор комиссии (глава 51 «Комиссия» ГК РФ);
- агентский договор (глава 52 «Агентирование» ГК РФ).

По **договору поручения** одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя (ст. 971 ГК РФ).

Внешнеторговый контракт при этом заключается напрямую между доверителем – российской организацией и нерезидентом. Поверенный никогда не становится стороной договора. При экспорте функции поверенного (посредника) сводятся к исполнению поручений доверителя – поиску покупателя, организации переговоров, а также, возможно, организации исполнения экспортной сделки. При импорте функции поверенного заключаются в поиске иностранного поставщика, проведении с ним переговоров и заключении импортного контракта.

По **договору комиссии** одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить сделку от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер (ст. 990 ГК РФ).

Сторонами внешнеэкономического контракта выступают российский посредник и нерезидент, т. е. комиссионер заключает контракт с иностранной организацией от своего имени. При импорте контракт заключается между посредником и иностранным продавцом, при экспорте – между посредником и иностранным покупателем. При этом комиссионер не становится собственником товара, даже если какое-то время товар находится в его распоряжении (например, на складе). Право собственности переходит напрямую от продавца к покупателю. При импорте стоимость имущества, полученного посредником, до передачи покупателю отражается на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». При экспорте полученные от экспортера товары отражаются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

После исполнения поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать все документы, подтверждающие исполнение поручения и понесенные комиссионером расходы. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета. Если возражений нет, то отчет считается принятым (утвержденным).

Комитент обязан уплатить комиссионное вознаграждение и возместить комиссионеру суммы, израсходованные им на исполнение комиссионного поручения.

В соответствии с условиями договора комиссионер может участвовать в расчетах.

По **агентскому договору** одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Агентские договоры чаще заключаются не на реализацию товаров, а на посредничество, связанное с оказанием услуг. Такими услугами могут быть:

- поиск компаний-перевозчиков, оказание помощи в заключение договоров перевозки товаров, контроль над исполнением перевозчиком условий договоров;
- участие в деловых переговорах и досудебном урегулировании спорных вопросов;
- предоставление информации о деловой репутации перевозчика товара, отправителя и получателя товара.

Принципал уплачивает агенту вознаграждение в размере и порядке, определенном в агентском договоре. Агент, как и комиссионер, обязан представить принципалу отчет в порядке и в сроки, предусмотренные агентским договором. К отчету должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала. Принципал, имеющий возражения по отчету агента, должен сообщить об этом агенту в течение 30 дней с момента получения отчета, при отсутствии возражений отчет считается принятым.

## **7.2 Бухгалтерский учет импорта при участии посредника**

### **7.2.1 Учет импорта у организации-посредника (комиссионера)**

При импорте товаров через посредника внешнеторговая сделка заключается между комиссионером и иностранным поставщиком. Таможенная декларация оформляется комиссионером и он, выступая декларантом, уплачивает ввозную таможенную пошлину, таможенные сборы и НДС.

Инвойс (счет-фактура иностранного поставщика) оформляется на посредника. На основании инвойса комиссионер выписывает счет-фактуру покупателю с учетом следующих особенностей:

- по строке 1 «Порядковый номер и дата выписки счета-фактуры» указывается дата выписки инвойса иностранным поставщиком;
- по строкам «Продавец», «Адрес», «ИНН/КПП продавца» указываются данные иностранного поставщика;
- по строке «Покупатель», «Адрес», «ИНН/КПП покупателю» указываются данные комитента (российского покупателя).

После исполнения сделки комиссионер составляет отчет и передает его для утверждения комитенту. Отчет является первичным учетным документом, на основании которого хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском и налоговом учете. Его форма не унифицирована и разрабатывается участниками договора с учетом требований п. 2 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете». К отчету прилагаются копии документов, подтверждающие приобретение товара и понесенные за счет импортера расходы (оплаченные таможенные платежи, расходы по перевозке товаров и др.). При отсутствии возражений комитент утверждает отчет. Дата утверждения является датой признания выручки от оказания посреднических услуг. После утверждения отчета в срок не позднее пяти календарных дней (считая со дня подписания отчета) комиссионер выставляет счет-фактуру на свои услуги. Если посредник является плательщиком НДС, то счет-фактура на комиссионное вознаграждение выставляется с суммой НДС и регистрируется в книге продаж.

Таможенные платежи и другие расходы, связанные с импортом товаров (оплата услуг экспедиторов, перевозчиков и др.) обязан возместить комитент. В момент возникновения расходы следует отнести на счет покупателя, т. е. отразить по дебету счета учета расчетов с комитентом. Порядок оплаты расходов регулируется договором комиссии. Комиссионер может получить денежные средства авансом, после представления извещения о понесенных расходах или после утверждения отчета. Денежные средства, полученные от комитента для оплаты расходов, не являются доходом посредника.

Бухгалтерский учет доходов и расходов комиссионера зависит от того, является ли посредничество основным видом деятельности. Если является, то вознаграждение признается доходом от основного вида деятельности и учитывается на счете 90 «Продажи», а для расчетов с комитентом используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если оказание посреднических услуг не является основным видом деятельности, то вознаграждение комиссионера относится к прочим доходам и учитывается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Для расчетов с комитентом рекомендуется применять счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Посреднические организации, деятельность которых не связана с производственным процессом и торговой деятельностью (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п.), для учета расходов на ведение посреднической деятельности должны использовать счет 26 «Общехозяйственные расходы». Посреднические организации, осуществляющие торговую деятельность, учет расходов ведут на счете 44 «Расходы на продажу».

В договоре комиссии предусматривается, участвует ли комиссионер в расчетах между иностранным поставщиком и комитентом.

1. *Комиссионер участвует в расчетах.* Эта схема является более распространенной. Договором может быть предусмотрено, что комитент



передает только рублевые средства, на которые посредник приобретает иностранную валюту для расчетов с поставщиком. При покупке иностранной валюты возникает убыток (прибыль) из-за отклонения биржевого (коммерческого) курса от официального курса ЦБ РФ, а также расходы на оплату комиссии банка. Эти суммы не являются доходом или расходом посредника – они должны списываться за счет комитента.

2. *Комиссионер не участвует в расчетах.* Оплата поставщику за импортный товар производится непосредственно с валютного (расчетного) счета покупателя.

### 7.2.2 Учет импорта у организации-импортера (комитента)

Для приобретения импортных товаров организация-покупатель заключает договор комиссии с комиссионером. Посредник приобретает товары и на него иностранный поставщик оформляет все документы по отгрузке (накладные, инвойс), но собственником товаров является комитент. Комитент получает от посредника счет-фактуру на импортные товары, в котором продавцом указан комиссионер, а покупателем – комитент. Счет-фактура нужен для того, чтобы покупатель смог воспользоваться вычетом по НДС в отношении товаров, приобретенных через посредника.

Российский импортер оплачивает посреднику его вознаграждение. Для комитента сумма посреднического вознаграждения представляет собой затраты, связанные с приобретением импортных товаров, и подлежит включению в первоначальную стоимость ввозимых ценностей – основных средств, товаров или материалов.

Кроме того, комитент возмещает все расходы, понесенные в связи с исполнением договора, например:

- на уплату таможенных платежей;
- на оплату транспортных услуг, погрузку и разгрузку товаров;
- убытки от покупки иностранной валюты, если комитент перечислял посреднику средства для оплаты в рублях, а посредник сам производил покупку иностранной валюты;
- другие расходы, непосредственно связанные с исполнением договора.

НДС, уплаченный комиссионером при ввозе товаров в РФ, подлежит вычету у комитента после оприходования (физического принятия на учет) импортных товаров.

НДС по счету-фактуре на комиссионное вознаграждение принимается к вычету на дату утверждения покупателем отчета комиссионера.

Комитент для учета расчетов с посредником используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По дебету счета отражаются перечисленные посреднику суммы, а по кредиту – сумма вознаграждения и расходы, осуществленные посредником за счет комитента.

Примерные бухгалтерские записи по учету импорта товаров через комиссионера (при участии последнего в расчетах) приведены в таблице 7.1.

**Таблица 7.1 – Учет импорта товаров по договору комиссии (комиссионер участвует в расчетах)**

Комитент		Комиссионер	
1. Перечислены комиссионеру денежные средства на приобретение товаров, оплату таможенных платежей и расходов			
Дт 76. комиссионер	Кт 51,52	Дт 51,52	Кт 76. комитент
2. Перечислены иностранному поставщику денежные средства в оплату товара			
Записей нет		Дт 60	Кт 52
3. Отражена стоимость товаров на момент перехода права собственности			
Дт 07 (08,10, 41)	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 60
4. Отражены таможенная пошлина и таможенные сборы			
Дт 07 (08,10, 41)	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 51
5. Отражен НДС, уплаченный при ввозе товаров в РФ			
Дт 68	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 51
6. Отражены расходы, связанные с импортом товаров, оплаченные комиссионером			
Дт 07 (08,10, 41)	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 51
7. Получены товары комиссионером во временное распоряжение			
Записей нет		Дт 002	–
8. Переданы товары комитенту			
Записей нет		–	Кт 002
9. Начислено комиссионное вознаграждение			
Дт 07 (08,10, 41)	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 90.1
10. Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения			
Дт 19	Кт 76. комиссионер	Дт 90.3	Кт 68
11. Оплачено комиссионное вознаграждение			
Дт 76. комиссионер	Кт 51	Дт 51	Кт 76. комитент

### 7.2.3 Пример решения задачи по учету импорта материалов через комиссионера

**Задача 7.1.** ОАО «Хлебокомбинат» (комитент) заключило договор комиссии с ООО «Гранат» на приобретение хлебопекарного оборудования фирмы ReQent. Оборудование не требует монтажа. Комиссионер участвует в расчетах. Комиссионеру выплачивается вознаграждение 80 000 руб. (в т.ч. НДС 12 200 руб.) за организацию транспортировки от поставщика в Швеции до склада покупателя, проведение расчетов с поставщиком. Комиссионер представляет отчет (извещение) о приобретении товаров и понесенных расходов до 10 марта. Организации находятся на общем режиме налогообложения и применяют метод начисления.

Для приобретения оборудования и оплаты расходов по импорту ОАО «Хлебокомбинат» 9 февраля перечисляет на расчетный счет ООО «Гранат» 1 900 000 руб.

Комиссионер представил отчет со следующими данными:

- 12 февраля к комитенту перешло право собственности на оборудование контрактной стоимостью 37 000€ (курс ЦБ РФ 39,51 руб./€);
  - 19 февраля таможенными органами принята таможенная декларация. Сбор за таможенные операции 5 500 руб., сбор за хранение 2 600 руб., ввозная таможенная пошлина 75 330 руб., НДС 284 760 руб. Таможенные платежи в сумме 375 000 руб. оплачены авансом 14 февраля;
  - 22 февраля оборудование доставлено транспортной компанией и принято ОАО «Хлебокомбинат». Стоимость услуг по доставке 106 200 руб., в т.ч. НДС 18 % 16 200 руб.;
  - 25 февраля приобретено 37 000€ по коммерческому курсу 40,70 руб./€ (курс ЦБ РФ 40,62 руб./€). В тот же день оплачена задолженность перед поставщиком;
  - 4 марта оплачена задолженность перед транспортной компанией.
- Отчет комиссионера утвержден 10 марта. 14 марта комиссионеру перечислены денежные средства в оплату расходов, не покрытых авансом, и оплата комиссионного вознаграждения.

Решение задачи 7.1 представлено в таблице 7.2. В журнале хозяйственных операций не приведены бухгалтерские записи по зачету из бюджета НДС.

**Таблица 7.2 – Бухгалтерские записи: задача 7.1**

Дата и содержание операции	Сумма, руб.	ОАО «Хлебокомбинат» – комитент		ООО «Гранат» – комиссионер	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
9.02. Перечислены денежные средства на исполнение поручения комитента	1 900 000	76. комиссионер	51	51	76. комитент
12.02. Отражен переход права собственности на товар к комитенту 37 000 · 39,51	1 461 870	08.4. в пути	76. комиссионер	76. комитент	60
14.02. Перечислены авансом таможенные платежи	375 000	Записей нет		76. тамож.	51
19.02. Начислены таможенные платежи: - сбор за таможенные операции - сбор за хранение - таможенная пошлина - НДС	5 500 2 600 75 330 284 760	08.4. в пути 08.4. в пути 08.4. в пути 19.1	76. комиссионер 76. комиссионер 76. комиссионер	76. комитент 76. комитент 76. комитент	76. тамож. 76. тамож.
22.02. Отражен счет-фактура транспортной фирмы: - стоимость услуг - НДС 18 %	90 000 10 600	08.4. в пути 19.1	76. комиссионер	76. комитент	60 60
25.02. Приобретена иностранная валюта 37 000 · 40,62	1 502 940	Записей нет		52	51
25.02. Убыток от покупки евро (40,62 – 40,70) · 37 000	2 960	91.2	76. комиссионер	76. комитент	51
25.02. Оплачена задолженность поставщика 37 000 · 40,62	1 502 940	Записей нет		60	52
25.02. Курсовая разница по расчетам с поставщиком отнесена на комитента (40,62 – 39,51) · 37 000	41 070	91.2	76. комиссионер	76. комитент	60
4.03. Оплачен счет-фактура транспортной фирмы	100 600	Записей нет		60	51
10.03. Начислено комиссионное вознаграждение: - сумма вознаграждения - НДС 18 %	67 800 12 200	08. в пути 19.1	76. комиссионер	76. комитент	90.1 90.1
10.03. Начислен НДС с выручки	12 200	Записей нет		90.3	68
10.03. Оборудование поставлено на учет по первоначальной стоимости (1 461 870 + 5 500 + 2 000 + 75 330 + 90 000 + 67 800)	1 702 500	08.4	08.4. в пути	Записей нет	
14.03. Перечислены денежные средства: - в оплату расходов по договору, не покрытых авансом* - в оплату вознаграждения	74 690 80 000	76. комиссионер	51 51	51 51	76. комитент
* Расходы по исполнению договора комиссионер = 1 461 870 + 5 500 + 2 600 + 75 330 + 2 84 760 + 90 000 + 10 600 + 2 960 + 41 070 = 1 974 690 руб. Задолженность комитента по возмещению расходов, не покрытых авансом = 1 974 690 – 1 900 000 = 74 690 руб.					

## 7.3 Бухгалтерский учет экспорта при участии посредника

### 7.3.1 Учет экспорта у организации-посредника (комиссионера)

Договор купли-продажи товаров на экспорт заключается между комиссионером и иностранным покупателем. При реализации товара покупателю комиссионер выполняет следующие действия:

1. От своего имени оформляет накладную (товарно-транспортную накладную), выставляет счет-фактуру покупателю в течение пяти рабочих дней и регистрирует его в журнале учета выставленных счетов-фактур.

2. Передает комитенту (экспортеру) данные счета-фактуры, выставленного покупателю.

3. Получает от комитента счет-фактуру, выставленный по данным своего счета-фактуры, и регистрируется его в журнале учета полученных счетов-фактур. Продавцом указана организация-экспортер.

4. Представляет комитенту отчет со всеми необходимыми данными, подтверждающими исполнение договора и понесенные расходы.

5. После утверждения отчета выставляет комитенту счет-фактуру на сумму комиссионного вознаграждения.

Главой 51 «Комиссия» ГК РФ предусмотрено, что комиссионер представляет комитенту отчет только после исполнения поручения. Соответственно, именно тогда комитенту передаются копии всех документов по сделке. Такой порядок не удобен для экспортера, т. к. не позволяет своевременно отразить продажу товаров в бухгалтерском учете. Поэтому в договоре комиссии стороны сделки предусматривают срок, в течение которого комиссионер должен сообщить комитенту данные об отгрузке товара (реквизиты накладной (ТТН), счета-фактуры или копии этих документов). Также определяется способ передачи извещения – факсом, электронной или обычной почтой. Например, в срок не позднее 5 календарных дней, считая дату отгрузки, комиссионер по факсу передает покупателю извещение об отгрузке товаров с данными накладной и счета-фактуры.

Договором комиссии может быть предусмотрено, что экспортируемый товар сначала отгружается на склад комиссионера, а затем посредник самостоятельно производит отгрузку иностранному покупателю или транспортной фирме, осуществляющей доставку товаров. Комиссионер не становится собственником товара и учитывает его на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

По договору комиссии все расходы по исполнению сделки оплачивает комитент. Возможны несколько вариантов возмещения этих расходов:

– комитент авансом перечисляет денежные средства на расчетный (валютный) счет комиссионера;

– комиссионер оплачивает расходы и передает копии платежных поручений комитенту, комитент возмещает уже фактически оплаченные расходы;

– комиссионер удерживает сумму оплаченных расходов из средств, поступивших на валютный (расчетный) счет от иностранного покупателя.

При участии посредника в расчетах оплата от иностранного покупателя зачисляется на валютный счет комиссионера. В зависимости от условий договора комиссионер может (1) перечислить валютные средства комитенту или (2) продать иностранную валюту и перечислить оплату от покупателя в рублях. Возможно получение иностранной валюты от комитента для оплаты (возмещения) расходов по экспорту. При расчетах иностранной валютой могут возникнуть курсовые разницы. В учете посредника данные курсовые разницы не признаются доходом или расходом и относятся на счет расчетов с комитентом. В бухгалтерском учете экспортера курсовые разницы относятся к прочим доходам (расходам), а в налоговом учете – к внереализационным доходам (расходам). Это позволяет избежать признания одного и того же дохода (расхода) дважды.

С 1 января 2011 г. действуют изменения и дополнения главы 21 «НДС» НК РФ, содержащие четкий перечень работ и услуг, непосредственно связанных с экспортом товаров и облагаемых по ставке НДС 0 %. К ним относятся:

- услуги по международной перевозке товаров, в т. ч. по аренде подвижного состава и контейнеров, транспортно-экспедиционные услуги (пп. 2.1 ст. 164 НК РФ);
- работы (услуги), выполняемые (оказываемые) организациями трубопроводного транспорта по транспортировке и перевалке (перегрузке) нефти и нефтепродуктов на экспорт (пп. 2.2 ст. 164 НК РФ);
- услуги по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа на экспорт (пп. 2.3 ст. 164 НК РФ);
- другие работы и услуги, перечисленные в пп. 2.4 – 2.8 ст. 164 НК РФ).

Услуги посредников (комиссионеров, агентов, поверенных) в этом закрытом перечне отсутствуют. Поэтому налогообложение вознаграждения посредника производится по ставке НДС 18 %.

Счета бухгалтерского учета, используемые в учете посредника, рассмотрены в параграфе «Учет импорта у организации-посредника (комиссионера)».

### **7.3.2 Учет экспорта у организации-экспортера (комитента)**

Договором комиссии может быть предусмотрена отгрузка товаров посреднику. Отгруженные со склада товары остаются собственностью экспортера и отражаются на счете 45 «Товары отгруженные». Комитент признает выручку от реализации только после перехода права собственности на товары к иностранному покупателю. Для своевременного отражения в бухгалтерском и налоговом учете всех доходов и расходов по экспортным операциям договором комиссии целесообразно предусмотреть сроки получения извещения от комиссионера. Приемлемым вариантом для сторон сделки является ежемесячное представление извещения. К нему комиссионер прикладывает копии накладных и счетов-фактур, выставленных покупателю, а также копии платежных документов на получение денежных средств от покупателя, на оплаченные расходы по экспорту.

На основании извещения или отчета комиссионера экспортер отражает в составе расходов на продажу стоимость услуг по транспортировке товаров, их погрузке-разгрузке, таможенные сборы и другие расходы, оплачиваемые комиссионером по условиям договора. Нередко примерная сумма расходов по экспорту перечисляется посреднику заранее, до начала исполнения сделки, а после ее совершения производится окончательный расчет.

Для комитента сумма вознаграждения, уплачиваемая посреднику в соответствии с условиями договора, является частью расходов на продажу и отражается по дебету счета 44 «Расходы на продажу». Все расчеты с комиссионером учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому открывается специальный субсчет «Расчеты с комиссионером».

Если комиссионер участвует в расчетах, то в договоре комиссии определяется способ оплаты его вознаграждения:

- из сумм, полученных от покупателя. Соответственно, экспортер получает через комиссионера оплату от покупателя за минусом комиссионного вознаграждения;

- комитент перечисляет оплату (предоплату) комиссионеру со своего расчетного счета.

Примерные бухгалтерские записи по учету экспорта товаров через комиссионера (комиссионер участвует в расчетах) приведены в таблице 7.3.

**Таблица 7.3** – Учет экспорта товаров по договору комиссии (комиссионер участвует в расчетах)

Комитент		Комиссионер	
1. Переданы комитентом товары на комиссию			
Дт 45	Кт 43, 41	Дт 004	–
2. Товары отгружены на экспорт			
Записей нет		–	Кт 004
3. Право собственности на товары перешло к иностранному покупателю			
Дт 76. комиссионер	Кт 90.1	Дт 62	Кт 76. комитент
4. Оплачены таможенные сборы			
Дт 44	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 51
5. Оплачена вывозная таможенная пошлина			
Дт 90.5	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 51
6. Отражены расходы, связанные с экспортом товаров, оплаченные комиссионером			
Дт 44	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 51
7. Получены денежные средства от иностранного покупателя			
Записей нет		Дт 51 (52)	Кт 62
8. Денежные средства перечислены комитенту			
Дт 51 (52)	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 51 (52)
9. Начислено комиссионное вознаграждение			
Дт 44	Кт 76. комиссионер	Дт 76. комитент	Кт 90.1
10. Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения			
Дт 19.3	Кт 76. комиссионер	Дт 90.3	Кт 68
11. Оплачено комиссионное вознаграждение			
Дт 76. комиссионер	Кт 51	Дт 51	Кт 76. комитент

### 7.3.3 Пример решения задачи по учету экспорта продукции через комиссионера

**Задача 7.2.** ОАО «Акрил» (комитент) заключило договор комиссии с ООО «Восток-запад» (комиссионером) по продаже на экспорт нефтехимической продукции договорной стоимостью 17 000€. Комиссионер участвует в расчетах. Комиссионеру выплачивается вознаграждение 23 600 руб. (в т. ч. НДС 3 600 руб.) за организацию экспортных операций (транспортировку, оформление паспорта сделки, проведение расчетов с покупателем). Расходы по экспорту и комиссионное вознаграждение оплачиваются из сумм, полученных от покупателя. Комиссионер представляет отчет (извещение) о совершенных операциях до 5 числа следующего месяца. Организации находятся на общем режиме налогообложения и применяют метод начисления.

20 мая продукция фактической себестоимостью 400 000 руб. отгружена на экспорт компании-перевозчику. За счет экспортера оплачивается провоз по железной дороге до пункта А, в котором право собственности переходит к покупателю.

ООО «Север-запад» представило отчет со следующими данными:

- 20 мая таможенными органами принята таможенная декларация. Сбор за таможенные операции 2 000 руб., вывозная таможенная пошлина 34 870 руб. Таможенные платежи в сумме 40 000 руб. и стоимость перевозки 65 000 руб. уплачены авансом 17 мая;
- 21 мая перешло право собственности на продукцию к покупателю (курс ЦБ РФ 39,85 руб./€);
- 23 мая акцептован счет-фактура за перевозку до пункта, в котором продукция передана перевозчику покупателя. Стоимость перевозки 65 000 руб.;
- 2 июня получена оплата от покупателя (курс ЦБ РФ 40,43 руб./€). В тот же день иностранная валюта была продана по коммерческому курсу 40,33 руб./€;
- 3 июня денежные средства за минусом расходов по экспорту и комиссионного вознаграждения перечислены ОАО «Акрил».

Отчет комиссионера утвержден 5 июня.

Пакет документов, подтверждающих экспортную сделку, собран комиссионером и передан комитенту в срок, не превышающий 180 дней с момента помещения товаров под процедуру экспорта.

Решение задачи 7.2 представлено в таблице 7.4.

**Таблица 7.4** – Бухгалтерские записи: задача 7.2

Дата и содержание операции	Сумма, руб.	ОАО «Акрил» – комитент		ООО «Восток-запад» – комиссионер	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
17.05. Перечислены авансом: - таможенные платежи - стоимость перевозки	40 000 65 000	Записей нет		76. тамож. 60	51 51
20.05. Отгружена продукция компании-перевозчику (по фактической себестоимости)	400 000	45	43	Записей нет	
20.05. Начислены таможенные платежи: - сбор за таможенные операции - таможенная пошлина	2 000 34 870	44 90.5	76. комис- сионер	76. коми- тент	76. тамож.
21.05. Выручка от продажи на экспорт 17 000 · 39,85	677 450	76. комис- сионер	90.1	62	76. коми- тент
23.05. Акцептован счет-фактура за пере- возку продукции	65 000	44	76. комис- сионер	76. коми- тент	60
2.06. Поступила оплата от покупателя 17 000 · 40,43	687 310	Записей нет		52	62
2.06. Курсовая разница на дату оплаты дебиторской задолженности (40,43 – 39,85) · 17 000	9 860	76. комис- сионер	91.1	62	76. коми- тент

Продолжение таблицы 7.4

Дата и содержание операции	Сумма, руб.	ОАО «Акрил» – комитент		ООО «Восток-запад» – комиссионер	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
2.06. Выручка от продажи евро 7 000 · 40,33	685 610	Записей нет		51	57
2.06. Списана с учета проданная валюта 17 000 · 40,43	687 310	Записей нет		57	52
2.06. Убыток от продажи валюты (40,33 – 40,43) · 17 000	1 700	91.2	76. комис- сионер	76. коми- тент	57
4.06. Перечислена комитенту экспортная выручка за минусом расходов по экспорту и комиссионного вознаграждения*	560 140	51	76. комис- сионер	76. коми- тент	51
5.06. Начислено комиссионное вознагра- ждение:					
- сумма вознаграждения	20 000	44	76. комис- сионер	76. коми- тент	90.1
- НДС 18 %	3 600	19.3			90.1
5.06. Начислен НДС с выручки	3 600	Записей нет		90.3	68
* Расходы по исполнению договора комиссии = 2 000 + 34 870 + 65 000 + 1 700 = 103 570 руб. Перечислено комитенту = 677 450 + 9 860 – 103 570 – 23 600 = 560 140 руб.					

### Контрольные вопросы к главе 7

1. Какие посреднические договоры предусмотрены ГК РФ?
2. Кто выступает сторонами внешнеторгового контракта при участии комиссионера?
3. Каким образом и в какие сроки комиссионер отчитывается перед комитентом?
4. Какие бухгалтерские счета используются посредником для учета доходов и расходов от оказания посреднических услуг?
5. Особенности оформления счетов-фактур при импортных операциях с участием комиссионера.
6. Какими бухгалтерскими записями комитент отражает комиссионное вознаграждение за проведение импортной операции?
7. Как в бухгалтерском учете комиссионера отражается оплата таможенных платежей и расходов по импортным операциям?
8. Особенности оформления счетов-фактур при экспортных операциях с участием комиссионера.
9. Облагается ли НДС вознаграждение комиссионера за проведение экспортных операций?
10. На каком счете и в какой оценке комиссионер учитывает имущество, полученное от комитента для продажи?
11. Приведите бухгалтерские записи, связанные с экспортом готовой продукции через комиссионера, в учете комитента.



## Глава 8. АНАЛИЗ ЭКСПОРТНЫХ И ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ОРГАНИЗАЦИИ

### 8.1 Цели, задачи и источники анализа внешнеэкономической деятельности организации

**Целью** анализа внешнеэкономической деятельности отечественных коммерческих организаций является определение влияния внешнеэкономических операций на показатели финансово-хозяйственной деятельности организаций и оценка перспектив их развития.

Анализ внешнеэкономической деятельности используется для решения следующих **задач**:

- выявления объема, удельного веса импортных товаров в общем объеме приобретенных товаров, и оценки динамики этих показателей;
- выявление объема, удельного веса экспорта в общем объеме выручки, и оценки динамики этих показателей;
- оценки динамики и структуры расходов по экспортным и импортным операциям;
- оценки уровня и качества выполнения обязательств по контрактам с иностранными контрагентами;
- оценки эффективности использования оборотного капитала при осуществлении экспортных и импортных операций; др.

Основными источниками информации для анализа внешнеэкономических операций являются данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности, в т. ч.:

- 1) внешнеэкономические контракты, договоры на перевозку, страхование товаров;
- 2) коммерческие документы – счета-фактуры (инвойсы), спецификации, отгрузочные и упаковочные листы и другие документы, используемые при осуществлении внешнеторговой деятельности;
- 3) таможенные декларации;
- 4) транспортные (перевозочные) документы – коносамент, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная и иные документы, подтверждающие перевозку товаров;
- 5) платежные документы на получение валютной выручки, перечисление денежных средств по импортным контрактам, оплату расходов по внешнеэкономическим операциям;
- 6) паспорта сделки.

## 8.2 Анализ импортных операций

### 8.2.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по импортным контрактам

Кредиторская задолженность (КЗ), в т. ч. по импортным контрактам, означает временное привлечение финансовых ресурсов в оборот организации, что позволяет на время увеличить ее финансовые ресурсы. Объем кредиторской задолженности, ее качественный состав и движение характеризуют состояние платежной дисциплины и, следовательно, финансового положения организации. На эффективность использования кредиторской задолженности перед поставщиками влияют условия заключаемых договоров, например:

- сроки оплаты;
- стоимость коммерческого кредита (отсрочки или рассрочки платежа);
- условия предоставления скидок.

Для оценки состояния и качества выполнения обязательств по импортным контрактам могут использоваться следующие показатели и коэффициенты.

1. Показатели состояния и динамики кредиторской задолженности.

2. Показатели, характеризующие погашение кредиторской задолженности.

2.1. Коэффициент погашения кредиторской задолженности:

$$\text{Коэффициент погашения КЗ по импортным контрактам} = \frac{\text{погашено обязательств за период}}{\text{стоимость товаров (работ, услуг) по заключенным импортным контрактам за период}} \quad (8.1)$$

Критерий по значению равен 1. Значение  $> 1$  означает, что за отчетный период погашено обязательств больше, чем возникало. Это возможно за счет погашения кредиторской задолженности прошлых периодов. Рост показателя оценивается положительно, если за предыдущие периоды имелась просроченная кредиторская задолженность.

Значение  $< 1$  означает, что за отчетный период погашено обязательств меньше, чем возникало. Ситуация оценивается отрицательно, особенно при снижении коэффициента в динамике. Это может быть связано с нарушением платежной дисциплины.

2.2. Просроченная кредиторская задолженность.

Целесообразно составлять аналитическую таблицу старения кредиторской задолженности, т. е. ее разбивку по срокам образования (таблица 8.1). Данные таблицы позволяют выявлять просроченную кредиторскую задолженность и контролировать состояние расчетов по просроченным (отсроченным) обязательствам.

**Таблица 8.1** – Кредиторская задолженность на 1 июля отчетного года по срокам образования, руб.

Поставщик	КЗ, всего	Срочная (текущая) КЗ	Просроченная КЗ по срокам образования				
			до 30 дн.	от 30 до 90 дн.	от 91 до 120 дн.	от 121 до 180 дн.	более 181 дн.
Doremi	1 034 740	1 034 740	–	–	–	–	–
General Paint	626 390	626 390	–	–	–	–	–
Mennekes	1062 306	424 926	637 380	–	–	–	–
ИТОГО:	2 723 436	2 086 056	637 380	–	–	–	–

Выявлена просроченная кредиторская задолженность перед одним контрагентом – Mennekes в сумме 637 380 руб.

**2.3. Доля просроченной задолженности в общей сумме кредиторской задолженности по импортным контрактам:**

$$\text{Доля просроченной КЗ в общей сумме КЗ по импортным контрактам} = \frac{\text{просроченная КЗ по импортным контрактам за период}}{\text{стоимость товаров (работ, услуг) по импортным контрактам за период}} \quad (8.2)$$

Положительно оценивается отсутствие просроченных обязательств и снижение коэффициента в динамике.

**2.4. Предъявленные и удовлетворенные претензии (рекламации) за нарушение условий импортных контрактов.**

Нарушение сроков оплаты обязательств может привести к штрафным санкциям со стороны поставщика и судебным расходам, что отрицательно повлияет на финансовый результат. Результатом снижения доверия со стороны контрагентов может стать нарушение сроков поставок, поставка только на условия полной предоплаты или включение в договор условия поручительства третьей стороны (например, банка).

**2.5. Коэффициент удовлетворения претензий:**

$$\text{Коэффициент удовлетворения претензий} = \frac{\text{сумма предъявленных претензий (рекламаций)}}{\text{сумма удовлетворенных претензий (рекламаций)}} \quad (8.3)$$

**3. Коэффициент выполнения импортных контрактов ( $K_{\text{вып}}$ ):**

$$K_{\text{вып}} = \frac{C_{\text{ф}}}{C_{\text{б}}} = \frac{\sum C_{\text{иф}} Q_{\text{ф}}}{\sum C_{\text{б}} Q_{\text{б}}}, \quad (8.4)$$

где  $C_{\text{ф}}$  – стоимость товаров (работ, услуг), фактически полученных по импортным контрактам за период;  $C_{\text{б}}$  – стоимость товаров (работ, услуг) по импортным контрактам за период;  $C_{\text{иф}}$  – фактически сложившиеся цены при исполнении импортного контракта;  $C_{\text{б}}$  – базовые цены при заключении импортного контракта;  $Q_{\text{ф}}$  – фактический физический объем импорта за период;  $Q_{\text{б}}$  – физический объем импорта по заключенным контрактам.

Коэффициент выполнения импортных контрактов должен стремиться к единице. Он может рассчитываться по всему импорту, по странам-импортерам, товарным группам и отдельным контрактам.

#### 4. Показатели оборачиваемости кредиторской задолженности.

##### 4.1. Коэффициент оборачиваемости ( $K_{об\ КЗ}$ ):

$$K_{об\ КЗ} = \frac{B}{(KЗ_н + KЗ_к) \cdot 0,5}, \quad (8.5)$$

где  $B$  – выручка от продаж за период;  $KЗ_н$ ,  $KЗ_к$  – кредиторская задолженность соответственно на начало и конец отчетного периода.

Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности характеризует изменение коммерческого кредита (по сумме и срокам) при приобретении импортных товаров, работ, услуг. Увеличение этого показателя в динамике является положительным фактором и говорит об увеличении скорости оплаты кредиторской задолженности, а снижение свидетельствует об увеличении поставок в кредит и (или) об ухудшении платежной дисциплины, т. е. несвоевременной оплате обязательств по импортным контрактам.

##### 4.2. Продолжительность одного оборота кредиторской задолженности в днях:

$$П_{оборота\ КЗ} = \frac{360\ \text{дн}}{K_{об\ КЗ}} = \frac{360 \cdot (KЗ_н + KЗ_к)}{B}. \quad (8.6)$$

Продолжительность одного оборота кредиторской задолженности показывает средний срок оплаты обязательств. При прочих равных условиях положительно оценивается снижение показателя.

### 8.2.2 Анализ динамики импортных операций

Анализ динамики импортных операций включает следующие этапы.

1. *Сопоставление импорта товаров (работ, услуг) за несколько лет.* При этом рассчитываются такие показатели динамики, как абсолютное изменение импорта, темп роста, темп прироста, товарная структура импорта. Анализ целесообразно проводить за несколько лет.

2. *Факторный анализ изменения импорта.* Выявляется зависимость от трех факторов: физического объема импорта, цен на импортные товары и официального курса ЦБ РФ к иностранной валюте. При этом объем импорта выражается в сопоставимых ценах, за основу принимаются цены базисного периода. Взаимосвязь факторов выражается формулой

$$\text{Стоимость импорта} = \sum_{i=1}^n Q_i C_i K_i, \quad (8.7)$$

где  $n$  – номенклатура (число) импортируемых товаров;  $Q_i$  – физический объем импорта;  $C_i$  – контрактная цена;  $K_i$  – курс иностранной валюты к рублю.

Влияние факторов можно рассчитать методом цепных подстановок или путем расчета индекса физического объема экспорта, индекса цен и индекса курса иностранной валюты к рублю. В таблице 8.2 выполнен факторный анализ импорта методом цепных подстановок.

**Таблица 8.2** – Факторный анализ импорта методом цепных подстановок

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Стоимость импортных материалов по контракту, у. е.	–	160 000	181 500
Количество импортных материалов, шт. (Q)	–	10 000	11 000
Средняя контрактная цена, у. е. (C)	C = контрактная стоимость, у. е. : Q	16	16,5
Средний курс иностранной валюты, 1 у. е./руб. (K)	–	35	34
Стоимость импортных материалов по контракту, руб. (И)	$I = Q C K$	5 600 000	6 171 000
Изменение импорта за счет изменения физического объема, руб.	$\Delta I(Q) = Q_1 C_0 K_0 - Q_0 C_0 K_0 =$ $= 11\,000 \cdot 16 \cdot 35 - 10\,000 \cdot 16 \cdot 35 =$ $= 6\,160\,000 - 5\,600\,000 = +560\,000$		
Изменение импорта за счет изменения цены, руб.	$\Delta I(C) = Q_1 C_1 K_0 - Q_1 C_0 K_0 =$ $= 11\,000 \cdot 16,5 \cdot 35 - 11\,000 \cdot 16 \cdot 35 =$ $= 6\,352\,500 - 6\,160\,000 = +192\,500$		
Изменение импорта за счет изменения курса иностранной валюты, руб.	$\Delta I(K) = Q_1 C_1 K_1 - Q_1 C_1 K_0 =$ $= 11\,000 \cdot 16,5 \cdot 34 - 11\,000 \cdot 16,5 \cdot 35 =$ $= 6\,171\,000 - 6\,352\,500 = -181\,500$		
Изменение импорта – всего, руб. в т. ч. за счет изменения факторов, руб.	$\Delta I = I_1 - I_0 = 6\,171\,000 - 5\,600\,000 = +571\,000$  $\Delta I = \Delta I(Q) + \Delta I(C) + \Delta I(K) = +560\,000 + 192\,500 -$ $- 181\,500 = +571\,000$		

В отчетном году по сравнению с базисным объемы импорта выросли на 571 000 руб., что произошло под влиянием:

- увеличения физического объема импортируемых товаров, что увеличило импорт на 560 000 руб.;
- увеличения контрактных цен, что увеличило стоимость импорта на 192 500 руб.;
- снижения среднего курса иностранной валюты по отношению к рублю, что уменьшило стоимость импорта на 181 500 руб.

По результатам анализа можно сделать вывод, что основным фактором увеличения импорта было увеличение физического объема приобретенных материальных ценностей.

### 8.2.3 Анализ накладных затрат по импорту

Под накладными понимаются затраты, связанные с доставкой импортных товаров до покупателя, т. е. это совокупность затрат сверх контрактной стоимости товаров. Они формируют первоначальную стоимость импортных материальных ценностей. К накладным затратам относятся:

- стоимость перевозки всеми видами транспорта;
- стоимость услуг по погрузке-разгрузке и хранению товаров;
- стоимость услуг по страхованию грузов;

- ввозная таможенная пошлина и таможенные сборы;
- стоимость услуг посредников (комиссионера, таможенного представителя);
- другие затраты.

Анализ накладных затрат по импорту проводится по следующим направлениям.

1. *Сопоставление накладных затрат за несколько лет.* Рассчитываются абсолютное изменение затрат, темп роста и прироста.

2. *Анализ структуры затрат.* Определяется доля каждого вида накладных затрат по импорту в их общей стоимости, а затем определяется абсолютное изменение каждого вида затрат. В таблице 8.3 выполнен анализ структуры накладных затрат по импорту.

**Таблица 8.3** – Анализ структуры накладных затрат по импорту

Наименование затрат	Базисный год		Отчетный год		Изменения (+; -)	
	руб.	Уд. вес., %	руб.	Уд. вес., %	руб.	Уд. вес., %
Доставка железнодорожным транспортом	1 045 190	40,7	1 299 330	48,0	+254 140	+7,3
Доставка автомобильным транспортом	842 300	32,8	730 850	27,0	-111 450	-5,8
Страхование перевозки	77 040	3,0	86 620	3,2	+9 580	+0,2
Оплата погрузочных и разгрузочных работ, хранения	228 550	8,9	184 070	6,8	-44 480	-2,1
Таможенные пошлины и сборы	143 800	5,6	189 480	7,0	+45 680	+1,4
Услуги посредников	231 120	9,0	216 550	8,0	-14 570	-1,0
ИТОГО:	2 568 000	100,0	2 706 900	100,0	+138 900	0,0

Увеличение суммы накладных затрат произошло из-за увеличения затрат на перевозку, страхование грузов и таможенных платежей. Более 70 % затрат приходится на стоимость услуг по перевозке железнодорожным и автомобильным транспортом. Другой существенный вид затрат – расходы на погрузку и разгрузку, они составляли 6,8 и 8,9 % соответственно в отчетном и базисном году.

Увеличение или уменьшение затрат в абсолютном выражении не позволяет оценить целесообразность понесенных затрат. Поэтому в процессе анализа выявляется, насколько взаимосвязаны рост накладных затрат и рост себестоимости проданной продукции (товаров). Для этого можно рассчитать следующие обобщающие показатели:

- относительный уровень накладных затрат по импорту показывает, сколько копеек накладных затрат приходилось на один рубль контрактной стоимости импортных товарно-материальных ценностей:

$$d_{\text{накл}} = \frac{З_{\text{накл}}}{З_{\text{контракт}}}, \quad (8.8)$$

где  $d_{\text{накл}}$  – относительный уровень накладных затрат по импорту;  $З_{\text{накл}}$  – накладные затраты по импорту;  $З_{\text{контракт}}$  – контрактная стоимость импортных товарно-материальных ценностей;

– экономия средств (дополнительная потребность) для проведения импортных операций показывает, как изменение себестоимости проданной продукции повлияло на изменение затрат по импорту:

$$\text{Экономия (дополнительная потребность) в средствах для импортных операций} = (Z_{\text{накл1}} - Z_{\text{накл0}}) \cdot \frac{\text{себестоимость продаж}_1}{\text{себестоимость продаж}_0}, \quad (8.9)$$

где  $Z_{\text{накл1, 0}}$  – накладные затраты по импорту за отчетный и базисный периоды.

Сумма накладных затрат зависит от таких факторов, как схемы поставки товаров, длина цепочки поставки, распределение затрат по перевозке, страхованию и оплате таможенных платежей между продавцом и покупателем. Существенное влияние оказывают и внешние факторы – меры государственного регулирования внешнеэкономической деятельности, например, требования к сертификации товаров или их перевозке, таможенно-тарифное регулирование. Повышение тарифов таможенной пошлины при прочих равных условиях приведет к увеличению накладных затрат по импорту.

#### 8.2.4 Анализ эффективности импортных сделок для торговых операций

В торговой деятельности главным критерием экономического эффекта от импортных сделок выступает получение валового дохода от продажи импортных товаров. Валовой доход равен разности между продажной и покупной стоимостью импортных товаров. Это абсолютный показатель, измеряемый в денежной оценке.

При анализе эффективности импортных операций используются относительные показатели – коэффициенты, – рассчитываемые как отношение дохода (прибыли) от импортных операций к базовому показателю. При ресурсном подходе к оценке экономической эффективности базовым показателем является величина используемых ресурсов, прежде всего, оборотного капитала. При затратном подходе базовым показателем может выступать себестоимость импортных товаров.

**Анализ отдачи от затрат по импортным операциям.** Проводится в следующей последовательности.

1. Рассчитывается отдача от понесенных затрат по импортным операциям, или *эффективность импорта*:

$$\mathcal{E} = \frac{B}{Z} \cdot 100\%, \quad (8.10)$$

где  $\mathcal{E}$  – эффективность импорта;  $B$  – нетто-выручка от продажи импортных товаров;  $Z$  – полная себестоимость импортных товаров.

Полная себестоимость импортных товаров представляет собой сумму контрактной стоимости товаров и накладных затрат по импорту.

2. Выполняется *факторный анализ эффективности импорта*. Определяется влияние трех факторов: продажной цены, покупной (контрактной) стоимости и уровня накладных затрат по импорту. Взаимосвязь факторов можно выразить формулой:

$$\varepsilon = \frac{B}{3} \cdot 100 \% = \frac{QP}{QC + 3_{\text{накл}}} \cdot 100 \% = \frac{QP}{QC + Q C d_{\text{накл}}} \cdot 100 \%, \quad (8.11)$$

где  $P$  – продажная цена единицы импортного товара;  $Q$  – объем продаж;  $C$  – контрактная цена единицы импортного товара;  $3_{\text{накл}}$  – накладные затраты по импорту;  $d_{\text{накл}}$  – удельный вес накладных затрат.

В таблице 8.4 выполнен факторный анализ эффективности импорта методом цепных подстановок.

**Таблица 8.4** – Факторный анализ эффективности импорта методом цепных подстановок

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Количество импортных товаров, шт. ( $Q$ )	–	10 000	11 000
Средняя контрактная цена единицы импортного товара, руб. ( $C$ )	–	560	561
Накладные затраты по импорту, руб. ( $3_{\text{накл}}$ )	–	2 568 000	2 706 900
Полная себестоимость импортных товаров, руб. ( $3$ )	$3 = CQ + 3_{\text{накл}}$	8 168 000	8 877 900
Продажная цена единицы импортного товара, руб. ( $P$ )	–	1 000	1 020
Выручка от продажи импортных товаров, руб. ( $B$ )	$B = PQ$	10 000 000	11 220 000
Удельный вес накладных затрат ( $d_{\text{накл}}$ )	$d_{\text{накл}} = 3_{\text{накл}} : (CQ)$	0,459	0,439
Эффективность импорта, % ( $\varepsilon$ )	$\varepsilon = B : 3 \cdot 100 \%$	122,4	126,4
Изменение эффективности импорта за счет изменения физического объема, %	$\Delta\varepsilon(Q) = Q_1 P_0 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_{\text{накл}0}) \cdot 100 \%$ $- Q_0 P_0 : (Q_0 C_0 + Q_0 C_0 d_{\text{накл}0}) \cdot 100 \%$		$= 122,4 - 122,4 = 0$
Изменение эффективности импорта за счет изменения продажной цены, %	$\Delta\varepsilon(P) = Q_1 P_1 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_{\text{накл}0}) \cdot 100 \%$ $- Q_1 P_0 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_{\text{накл}0}) \cdot 100 \%$		$= 124,8 - 122,4 = +2,4$
Изменение эффективности импорта за счет изменения покупной (контрактной) цены, %	$\Delta\varepsilon(C) = Q_1 P_1 : (Q_1 C_1 + Q_1 C_1 d_{\text{накл}0}) \cdot 100 \%$ $- Q_1 P_1 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_{\text{накл}0}) \cdot 100 \%$		$= 124,6 - 124,8 = -0,2$
Изменение эффективности импорта за счет изменения удельного веса накладных затрат, %	$\Delta\varepsilon(d_{\text{накл}}) = Q_1 P_1 : (Q_1 C_1 + Q_1 C_1 d_{\text{накл}1}) \cdot 100 \%$ $- Q_1 P_1 : (Q_1 C_1 + Q_1 C_1 d_{\text{накл}0}) \cdot 100 \%$		$= 126,4 - 124,6 = +1,8$
Изменение эффективности импорта – всего, % в т. ч. за счет изменения факторов, %	$\Delta\varepsilon = \varepsilon_1 - \varepsilon_0 = 126,4 - 122,4 = +4,0$  $\Delta\varepsilon = \Delta\varepsilon(Q) + \Delta\varepsilon(P) + \Delta\varepsilon(C) + \Delta\varepsilon(d_{\text{накл}}) =$ $= 0 + 2,4 - 0,2 + 1,8 = +4,0$		

В отчетном году по сравнению с базисным произошел рост эффективности импортных операций на 4 %. На него повлияли следующие факторы:

- увеличение продажной цены импортных товаров, что привело к росту эффективности на 2,4 %;
- увеличение контрактной стоимости импортных товаров, что снизило эффективность импорта на 0,2 %;
- уменьшение уровня накладных затрат, что позволило увеличить эффективность на 1,8 %.



**Анализ отдачи от ресурсов, вложенных в импортные операции.** Одним из показателей, характеризующих экономическую эффективность использования ресурсов в импортных операциях, является *коэффициент оборачиваемости оборотного капитала*. Он рассчитывается по формуле:

$$K_{об\ OK} = \frac{B}{OK}, \quad (8.12)$$

где  $K_{об\ OK}$  – коэффициент оборачиваемости оборотного капитала;  $OK$  – средняя величина оборотного капитала.

Коэффициент характеризует отдачу выручки от продажи импортных товаров на каждый рубль оборотного капитала или количество оборотов. К оборотному капиталу, обеспечивающему импортные операции, относятся запасы, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства.

Для оценки количества и качества влияния каждого фактора на прирост коэффициента оборачиваемости оборотного капитала выполняется факторный анализ. Для этого формулу (8.12) необходимо преобразовать в модель, выражающую взаимосвязь двух факторов: эффективности импорта и числа оборотов оборачиваемости оборотного капитала:

$$K_{об\ OK} = \frac{B}{OK} = \frac{B}{3} \cdot \frac{3}{OK} = \mathcal{E} K_{об\ уточ}, \quad (8.13)$$

где  $B/3 = \mathcal{E}$  – эффективность импорта;  $3/OK = K_{об\ уточ}$  – уточненное значение оборачиваемости оборотного капитала, в оборотах.

В таблице 8.5 приведен факторный анализ оборачиваемости оборотного капитала методом цепных подстановок.

**Таблица 8.5** – Факторный анализ коэффициента оборачиваемости оборотного капитала методом цепных подстановок

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Выручка от продажи импортных товаров, руб. (B)	–	10 000 000	11 220 000
Полная себестоимость импортных товаров, руб. (З)	–	8 168 000	8 877 900
Оборотный капитал (среднегодовая стоимость), руб. (OK)	–	1 365 000	1 642 400
Эффективность импорта, руб./руб. (Э)	$\mathcal{E} = B : З$	1,224	1,264
Уточненное значение оборачиваемости ОК, обороты ( $K_{об\ уточ}$ )	$K_{об\ уточ} = З : OK$	5,98	5,41
Коэффициент оборачиваемости оборотного капитала, обороты ( $K_{об}$ )	$K_{об} = B : OK$	7,32	6,84
Продолжительность одного оборота оборотного капитала, дни	$ОД = OK \cdot 365 : B$	49,82	53,43
Изменение оборачиваемости оборотного капитала за счет изменения эффективности импорта, обороты	$\Delta K_{об} (\mathcal{E}) = \mathcal{E}_1 K_{об\ уточ0} - \mathcal{E}_0 K_{об\ уточ0} =$ $= 1,264 \cdot 5,98 - 1,224 \cdot 5,98 = 7,56 - 7,32 = +0,24$		

Продолжение таблицы 8.5

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Изменение оборачиваемости оборотного капитала за счет изменения числа оборотов, обороты	$\Delta K_{об} (K_{об\ уточ}) = \Delta_1 K_{об\ уточ1} - \Delta_1 K_{об\ уточ0} =$ $= 1,264 \cdot 5,41 - 1,264 \cdot 5,98 = 6,84 - 7,56 = -0,72$		
Изменение оборачиваемости оборотного капитала – всего, обороты в т. ч. за счет изменения факторов, оборотов	$\Delta K_{об} = K_{об1} - K_{об0} = 6,84 - 7,32 = -0,48$  $\Delta K_{об} = \Delta K_{об} (\Delta) + \Delta K_{об} (K_{об\ уточ}) = 0,24 - 0,72 = -0,48$		

В отчетном году по сравнению с базисным наблюдалось замедление оборачиваемости оборотного капитала на 3,61 дня (53,43 – 49,82). Снижение отдачи оборотных активов на 0,48 пункта произошло под влиянием двух факторов:

- роста эффективности импортных операций, который привел к увеличению оборачиваемости оборотного капитала на 0,24 пункта;
- замедления оборачиваемости уточненного значения оборотного капитала, который снизил оборачиваемость на 0,72 пункта.

### 8.3 Анализ экспортных операций

#### 8.3.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по экспортным контрактам

Образование дебиторской задолженности покупателей, в т. ч. по экспортным контрактам, обусловлено наличием договорных отношений и временным разрывом между переходом права собственности на товары (работы, услуги) и получением оплаты от покупателей. Ее появление сопровождается следующими изменениями в бухгалтерском балансе:

- в активе запасы в виде готовой продукции или товаров отгруженных превращаются в дебиторскую задолженность;
- в пассиве положительная разница между дебиторской задолженностью и себестоимостью продаж приводит к возникновению налоговых обязательств и прибыли.

Факторы, влияющие на величину дебиторской задолженности:

- общий объем продаж. Увеличение объема продаж приводит к росту дебиторской задолженности и наоборот;
- условия расчетов с покупателями. Предоставление коммерческого кредита, увеличение сроков оплаты ведут к росту дебиторской задолженности;
- способы контроля над состоянием дебиторской задолженности. Например, активные действия по взысканию просроченной дебиторской задолженности уменьшают ее сумму и улучшают качество;
- платежная дисциплина покупателей и экономическое состояние тех отраслей, к которым они относятся;
- условия предоставления «бонусов» покупателям.

Для оценки состояния и качества выполнения обязательств по экспортным контрактам рассчитываются следующие показатели и коэффициенты.

## 1. Показатели состояния и динамики дебиторской задолженности.

### 2. Показатели, характеризующие погашение дебиторской задолженности.

#### 2.1. Коэффициент погашения дебиторской задолженности:

$$\text{Коэффициент погашения ДЗ по экспортным контрактам} = \frac{\text{оплачено покупателями за период}}{\text{выручка по экспортным контрактам за период}} \quad (8.14)$$

Значение коэффициента больше 1 означает, что за анализируемый период сумма оплаты от покупателей превысила экспортную выручку от продажи товаров (работ, услуг). Такая ситуация возникает при погашении дебиторской задолженности прошлых периодов или получении предоплаты.

При значении коэффициента меньше 1 сумма оплаты от покупателей меньше выручки по экспортным контрактам. Для оценки ситуации требуется проанализировать сроки образования дебиторской задолженности.

#### 2.2. Просроченная дебиторская задолженность.

По данным бухгалтерского учета выполняется ранжирование дебиторской задолженности по срокам образования. При этом выявляется просроченная дебиторская задолженность с целью выработки мер по ее взысканию. Наличие такой задолженности расценивается отрицательно. Целесообразно составление аналитической таблицы с данными по срокам и суммам образования счетов дебиторов (таблица 8.6).

**Таблица 8.6** – Образование дебиторской задолженности на 31 декабря отч. года

Сроки образования, дни	Дебиторская задолженность, руб.	Удельный вес, %
0 – 30	375 000	46,06
30 – 60	315 000	38,70
60 – 90	90 000	11,06
Свыше 90	34 000	4,18
ИТОГО:	814 000	100,00

Наибольшая доля в счетах дебиторов приходилась на задолженность со сроками образования до 30 дней (46,06 %) и от 30 до 60 дней (38,70 %). Остальная дебиторская задолженность с высокой степенью вероятности являлась просроченной.

#### 2.3. Доля просроченной задолженности в общей сумме дебиторской задолженности по экспортным контрактам:

$$\text{Доля просроченной ДЗ в общей сумме ДЗ по экспортным контрактам} = \frac{\text{просроченная дебиторская задолженность по экспортным контрактам за период}}{\text{выручка по экспортным контрактам за период}} \quad (8.15)$$

Положительным моментом является отсутствие просроченной задолженности и снижение коэффициента в динамике.

2.4. Предъявленные и удовлетворенные претензии (рекламации) за нарушение условий экспортных контрактов.

Наличие рекламаций со стороны покупателей отрицательно влияет на финансовый результат, ухудшает деловую репутацию экспортера и может привести к затруднениям в ведении внешнеторговой деятельности.

2.5. Коэффициент удовлетворения претензий:

$$\text{Коэффициент удовлетворения претензий} = \frac{\text{сумма предъявленных претензий (рекламаций)}}{\text{сумма удовлетворенных претензий (рекламаций)}} \quad (8.16)$$

3. Коэффициент выполнения экспортных контрактов ( $K_{\text{вып}}$ ):

$$K_{\text{вып}} = \frac{V_{\text{ф}}}{V_{\text{б}}} = \frac{\sum P_{\text{ф}} Q_{\text{ф}}}{\sum P_{\text{б}} Q_{\text{б}}}, \quad (8.17)$$

где  $V_{\text{ф}}$  – фактическая выручка по экспортным контрактам за период;  $V_{\text{б}}$  – выручка по заключенным экспортным контрактам за период;  $P_{\text{ф}}$  – фактически сложившиеся цены при исполнении экспортного контракта;  $P_{\text{б}}$  – базовые цены при заключении экспортного контракта;  $Q_{\text{ф}}$  – фактический физический объем экспорта за период;  $Q_{\text{б}}$  – физический объем экспорта по заключенным экспортным контрактам.

Коэффициент выполнения экспортных контрактов может рассчитываться по всему экспорту, по странам-экспортерам, товарным группам и отдельным контрактам. На величину данного коэффициента влияют два фактора – контрактные цены и физический объем экспорта. Для выявления их влияния на экспортную выручку выполняется факторный анализ.

4. Показатели оборачиваемости дебиторской задолженности.

4.1. Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности ( $K_{\text{об ДЗ}}$ ). Может рассчитываться по выручке от продаж (упрощенному варианту) и по себестоимости продаж (уточненному варианту):

$$K_{\text{об ДЗ(по выручке)}} = \frac{V}{(\text{ДЗ}_{\text{н}} + \text{ДЗ}_{\text{к}}) \cdot 0,5}, \quad (8.18)$$

где  $\text{ДЗ}_{\text{н}}$  – дебиторская задолженность на начало отчетного периода;  $\text{ДЗ}_{\text{к}}$  – дебиторская задолженность на начало отчетного периода;

$$K_{\text{об ДЗ(по себестоимости продаж)}} = \frac{\text{себестоимость продаж}}{(\text{ДЗ}_{\text{н}} + \text{ДЗ}_{\text{к}}) \cdot 0,5}. \quad (8.19)$$

Рост коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности оценивается положительно и отражает сокращение сроков оплаты счетов покупателями. Причинами этого могут быть уменьшение продаж в кредит, улучшение платежной дисциплины, сокращение сроков платежа в договорах. На динамику коэффициента существенно влияют кредитная политика организации и политика контроля и взыскания дебиторской задолженности.

## 4.2. Продолжительность одного оборота в днях:

$$П_{\text{оборота ДЗ}} = \frac{360 \text{ дн}}{К_{\text{об ДЗ}}} = \frac{360 \cdot (ДЗ_{\text{н}} + ДЗ_{\text{к}}) \cdot 0,5}{В} \quad (8.20)$$

Продолжительность одного оборота дебиторской задолженности характеризует средний срок оплаты счетов покупателями. Положительной динамикой считается снижение сроков платежа.

## 8.3.2 Анализ динамики экспортных операций

При анализе динамики экспортных операций устанавливают изменения в стоимости, физическом объеме, товарной структуре экспорта. Для этого рассчитывают абсолютное изменение экспорта, темп роста и темп прироста экспорта, его товарную структуру.

Затем выполняется анализ изменения экспортной выручки под влиянием трех факторов – физического объема экспорта, контрактных цен и официального курса ЦБ РФ к иностранной валюте. Взаимосвязь факторов выражается формулой:

$$В = \sum_{i=1}^n Q_i P_i K_i, \quad (8.21)$$

где  $n$  – номенклатура (число) экспортируемых товаров;  $Q_i$  – физический объем экспорта;  $P_i$  – контрактная цена;  $K_i$  – официальный курс иностранной валюты к рублю.

Влияние факторов можно определить индексным методом. В таблице 8.7 выполнен расчет индексов физического объема, контрактных цен и курса иностранной валюты. Влияние каждого из факторов в стоимостном выражении рассчитывается как разница числителя и знаменателя в соответствующих формулах расчета индекса.

Таблица 8.7 – Факторный анализ экспортной выручки индексным методом

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Объем продукции, отгруженной на экспорт, тыс. м <sup>3</sup> (Q)	–	126,30	124,40
Контрактная цена за единицу, у. е. (C)	–	70	73
Средний курс иностранной валюты, 1 у. е./руб. (K)	–	30	29
Экспортная выручка, тыс. руб. (В)	$V = Q P K$	265 230,00	263 354,80
Индекс физического объема, $I^Q$	$\frac{Q_1 P_1 K_0}{Q_0 P_0 K_0}$	261 240 : 265 230 = 0,98	
Индекс контрактных цен, $I^P$	$\frac{Q_1 P_1 K_0}{Q_1 P_0 K_0}$	272 436 : 261 240 = 1,04	
Индекс курса иностранной валюты, $I^K$	$\frac{Q_1 P_1 K_1}{Q_1 P_1 K_0}$	263 354,80 : 272 436 = 0,97	

Продолжение таблицы 8.7

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Индекс изменения экспорта, $I^B$	$\frac{Q_1 P_1 K_1}{Q_0 P_0 K_0}$	263 354,80	265 230 = 0,99
Изменение экспорта за счет изменения физического объема, тыс. руб.	$\Delta B (Q) = 261\ 240 - 265\ 230 = -3\ 990$		
Изменение экспорта за счет изменения контрактной цены, тыс. руб.	$\Delta B (P) = 272\ 436 - 261\ 240 = +11\ 196$		
Изменение экспорта за счет изменения курса иностранной валюты, тыс. руб.	$\Delta B (K) = 263\ 354,80 - 272\ 436 = -9\ 081,2$		
Изменение экспорта – всего, тыс. руб. в т. ч. за счет изменения факторов, тыс. руб.	$\Delta B = B_1 - B_0 = 263\ 354,80 - 265\ 230 = -1\ 875,2$  $\Delta B = \Delta B(Q) + \Delta B(P) + \Delta B(K) =$ $= -3\ 990 + 11\ 196 - 9\ 081,2 = -1\ 875,2$		

Объемы экспорта в отчетном году по сравнению с базисным снизились на 1 % или на 1 875 200 руб., что произошло под влиянием:

- снижения физического объема экспортируемой продукции на 2 %, что уменьшило экспортную выручку на 3 990 00 руб.;
- роста контрактных цен на 4 %, что увеличило экспорт на 11 196 000 руб.;
- падения среднего курса иностранной валюты к рублю на 3 %, что уменьшило объемы экспорта на 9 081 200 руб.

### 8.3.3 Анализ коммерческих расходов по экспортным операциям

Расходы, связанные с продажей готовой продукции, называются коммерческими. В торговых организациях коммерческие расходы по продаже товаров выступают частью издержек обращения. Эти расходы относятся к расходам по основным (уставным) видам деятельности и вместе с себестоимостью продаж и управленческими расходами формируют полную себестоимость проданных товаров, работ, услуг. К коммерческим расходам относятся:

- стоимость доставки до покупателя или перевозчика;
- оплата погрузки, разгрузки, хранения и страхования перевозки товаров;
- таможенные сборы;
- оплата услуг комиссионера и других посредников, участвующих в экспортных операциях;
- расходы на рекламу;
- другие затраты.

При анализе коммерческих расходов по экспортным операциям выполняется расчет:

1) *показателей динамики коммерческих расходов* – абсолютного изменения, темпов роста и прироста;

2) *структуры коммерческих расходов*. Определяется доля каждого вида понесенных расходов в их общей величине (таблица 8.8), а также относительное и абсолютное изменение каждого вида расходов. Рекомендуется сначала выполнить анализ расходов в потоварном разрезе, а затем обобщить данные по всем продажам на экспорт.

**Таблица 8.8** – Анализ структуры коммерческих расходов по экспортным операциям

Наименование затрат	Базисный год		Отчетный год		Изменения (+; –)	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %
Доставка железнодорожным транспортом	18 535,28	55,00	15 974,44	49,00	–2 560,84	–6,00
Доставка автомобильным транспортом	9 099,14	27,00	11 247,28	34,50	+2 148,14	+7,50
Страхование перевозки	640,31	1,90	652,02	2,00	+104,71	+0,10
Оплата погрузочных и разгрузочных работ	2 392,73	7,10	2 608,06	8,00	+215,33	+0,90
Таможенные сборы	674,00	2,00	489,00	1,50	–185,00	–0,50
Услуги посредников	2 359,04	7,00	1 630,00	5,00	–729,04	–2,00
ИТОГО:	33 700,5	100,00	32 600,8	100,00	–1 099,7	–

В отчетном году по сравнению с базисным произошло снижение расходов на продажу на 1 099,7 тыс. руб. При этом наблюдалось значительное изменение структуры расходов по статьям перевозки – уменьшилась доля затрат на доставку железнодорожным транспортом на 6 % и увеличилась доля затрат по оплате автомобильных перевозок на 7,5 %. Удельный вес других статей затрат изменился незначительно. Оплата доставки продукции занимала более 80 % в общей сумме расходов.

Далее устанавливается, насколько взаимосвязаны изменение коммерческих расходов по экспорту и изменение себестоимости продукции (товаров), отгруженных на экспорт. Рассчитывается относительный уровень коммерческих (накладных) расходов по экспорту и его изменение за разные отчетные периоды, формула (8.22). При оценке полученных результатов требуется принимать во внимание условия франко-мест доставки продукции, установленных в экспортных контрактах. Например, если в предыдущем отчетном периоде преобладала доставка до границы РФ, а в текущем периоде добавилась оплата расходов по доставке до таможенной границы страны назначения, то при прочих равных условиях относительный уровень расходов на продажу будет выше.

$$d_{\text{ком}} = \frac{З_{\text{ком}}}{С_{\text{продаж}}}, \quad (8.22)$$

где  $d_{\text{ком}}$  – относительный уровень коммерческих расходов по экспорту;  $З_{\text{ком}}$  – коммерческие расходы по экспорту;  $С_{\text{продаж}}$  – производственная себестоимость проданной на экспорт продукции.

### 8.3.4 Анализ эффективности экспортных сделок

Существуют два подхода к оценке экономической эффективности – затратный и ресурсный. Соответственно, при оценке эффективности экспортных сделок выполняется соизмерение полученного эффекта с затратами или ресурсами, использованными для достижения этого эффекта. При этом могут рассчитываться показатели, характеризующие:

- отдачу затрат или ресурсов;
- рентабельность затрат или ресурсов.

**Анализ отдачи от затрат по экспортным операциям.** Отдача от затрат, связанных с экспортными операциями, характеризуется отношением экспортной нетто-выручки к понесенным затратам. Этот показатель также называют эффективностью экспорта:

$$\mathcal{E} = \frac{B}{Z} \cdot 100 \%, \quad (8.23)$$

где  $\mathcal{E}$  – эффективность экспорта;  $B$  – экспортная выручка;  $Z$  – полная себестоимость проданной на экспорт продукции.

Нетто-выручка равна экспортной выручке минус сумма вывозной таможенной пошлины. Напомним, что экспортные операции не облагаются НДС и акцизами. Понесенные затраты представляют собой полную себестоимость проданной на экспорт продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг) и рассчитываются по формуле

$$\begin{aligned} \text{Полная себестоимость экспортной} & \quad \text{полная производственная} & \quad \text{коммерческие} \\ \text{продукции (З)} & = \text{себестоимость отгруженной} & + \text{расходы} \\ & \text{на экспорт продукции (C}_{\text{продаж}}) & \text{по экспорту (Z}_{\text{ком}}) \end{aligned} \quad (8.24)$$

На показатель эффективности экспорта влияют такие факторы, как контрактная (продажная) цена, себестоимость единицы проданной продукции и уровень коммерческих расходов (издержек обращения в торговле) по экспортным операциям. Взаимосвязь факторов можно выразить формулой

$$\mathcal{E} = \frac{B}{Z} \cdot 100 \% = \frac{QP}{QC + Z_{\text{ком}}} \cdot 100 \% = \frac{QP}{QC + Q C d_{\text{ком}}} \cdot 100 \%, \quad (8.25)$$

где  $P$  – контрактная цена единицы экспортной продукции;  $Q$  – объем продаж;  $C$  – полная производственная себестоимость единицы проданной продукции;  $Z_{\text{ком}}$  – коммерческие расходы (издержки обращения) по экспорту;  $d_{\text{ком}}$  – удельный вес коммерческих расходов по экспорту.

Далее выполняется факторный анализ эффективности экспорта. В таблице 8.9 факторный анализ выполнен с применением индексного метода.

**Таблица 8.9** – Факторный анализ эффективности экспорта индексным методом

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Объем продукции, отгруженной на экспорт, тыс. м <sup>3</sup> (Q)	–	126,30	124,40
Экспортная выручка, тыс. руб. (B)	–	265 230,00	263 354,80
Средняя контрактная цена за единицу, руб. (P)	$P = B : Q$	2 100	2 117
Производственная себестоимость проданной на экспорт продукции, тыс. руб. (C <sub>продаж</sub> )	–	159 138,40	150 112,20
Средняя производственная себестоимость единицы проданной продукции, руб. (C)	$C = C_{\text{продаж}} : Q$	1 260	1 206,69
Коммерческие расходы, тыс. руб. (Z <sub>ком</sub> )	–	33 700,50	32 600,80



Продолжение таблицы 8.9

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Полная себестоимость экспортной продукции, тыс. руб. (З)	$Z = C_{\text{продаж}} + Z_{\text{ком}}$	192 838,90	182 713,00
Удельный вес коммерческих расходов (d)	$d = Z_{\text{ком}} : C_{\text{продаж}}$	0,2117	0,2171
Эффективность экспорта, % (Э)	$\text{Э} = В : З \cdot 100 \%$	137,54	144,14
Индекс эффективности экспорта, I <sup>Э</sup>	$I^{\text{Э}} = \frac{\text{Э}_1}{\text{Э}_0}$	144,14 : 137,54 = 1,048	
Индекс физического объема, I <sup>Q</sup>	$\frac{Q_1 P_0 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_0)}{Q_0 P_0 : (Q_0 C_0 + Q_0 C_0 d_0)}$	1,375 : 1,375 = 1,000	
Индекс контрактных цен, I <sup>P</sup>	$\frac{Q_1 P_1 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_0)}{Q_1 P_0 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_0)}$	1,386 : 1,375 = 1,008	
Индекс себестоимости продаж, I <sup>C</sup>	$\frac{Q_1 P_1 : (Q_1 C_1 + Q_1 C_1 d_0)}{Q_1 P_1 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_0 d_0)}$	1,448 : 1,386 = 1,045	
Индекс уровня коммерческих расходов, I <sup>d</sup>	$\frac{Q_1 P_1 : (Q_1 C_1 + Q_1 C_1 d_1)}{Q_1 P_1 : (Q_1 C_0 + Q_1 C_1 d_0)}$	1,441 : 1,448 = 0,995	
Изменение эффективности экспорта за счет изменения физического объема, %	$\Delta \text{Э} (Q) = 1,375 - 1,375 = 0$		
Изменение эффективности экспорта за счет изменения контрактных цен, %	$\Delta \text{Э} (P) = (1,386 - 1,375) \cdot 100 \% = +1,1$		
Изменение эффективности экспорта за счет изменения себестоимости продаж, %	$\Delta \text{Э} (C) = (1,448 - 1,386) \cdot 100 \% = +6,2$		
Изменение эффективности экспорта за счет изменения уровня коммерческих расходов, %	$\Delta \text{Э} (d) = (1,441 - 1,448) \cdot 100 \% = -0,7$		
Изменение эффективности экспорта – всего, % в т. ч. за счет изменения факторов, %	$\Delta \text{Э} = (144,14 - 137,54) \cdot 100 \% = +6,6$  $\Delta \text{Э} = \Delta \text{Э} (Q) + \Delta \text{Э} (P) + \Delta \text{Э} (C) + \Delta \text{Э} (d) = 0 + 1,1 + 6,2 - 0,7 = +6,6$		

В отчетном году по сравнению с базисным произошел рост эффективности экспортных операций на 6,6 %. На него повлияли следующие факторы:

- увеличение контрактной цены продаваемой продукции на 0,8 %, что привело к росту эффективности на 1,1 %;
- снижение себестоимости продаж на 4,5 %, что увеличило эффективность экспорта на 6,2 %;
- увеличение уровня коммерческих расходов на 0,5 %, что снизило эффективность на 0,7 %.

Изменение физического объема экспортной продукции само по себе не оказывает влияния на эффективность экспорта.

**Анализ отдачи от ресурсов, вложенных в экспортные операции.** Для оценки уровня использования оборотных активов, вложенных во внешнеэкономическую деятельность, используется коэффициент оборачиваемости оборотного капитала, формула (8.26). Он характеризует периодичность, с которой средства, используемые в экспортных сделках, пройдут все стадии кругооборота и вновь возвратятся в организацию. Коэффициент рассчитывается как отношение экспортной выручки (В) к средней величине оборотного капитала, вложенного в экспортные операции. Увеличение показателя в динамике позволяет сделать вывод об улучшении использования оборотных активов.

$$K_{об\ OK} = \frac{B}{OK}, \quad (8.26)$$

где  $K_{об\ OK}$  – коэффициент оборачиваемости оборотного капитала;  $OK$  – средняя величина оборотного капитала.

При помощи факторного анализа выполняется количественная и качественная оценка влияния факторов на изменение коэффициента оборачиваемости оборотного капитала. Модифицируем формулу (8.26) и используем двухфакторную модель для определения влияния эффективности экспорта и числа оборотов оборотного капитала:

$$K_{об\ OK} = \frac{B}{OK} = \frac{B}{3} \cdot \frac{3}{OK} = \mathcal{E} K_{об\ уточ}, \quad (8.27)$$

где  $B/3 = \mathcal{E}$  – эффективность экспорта;  $3/OK = K_{об\ уточ}$  – уточненное значение оборачиваемости оборотного капитала, в оборотах.

В таблице 8.10 выполнен факторный анализ оборачиваемости оборотного капитала индексным методом.

**Таблица 8.10** – Факторный анализ коэффициента оборачиваемости оборотного капитала индексным методом

Показатель	Формула расчета показателя	Базисный год	Отчетный год
Экспортная выручка, тыс. руб. (B)	–	265 230,00	263 354,80
Полная себестоимость экспортной продукции, тыс. руб. (З)	–	192 838,90	182 713,00
Среднегодовая стоимость ОК, вложенного в экспортные операции, тыс. руб. (OK)	–	45 678,30	48 571,60
Эффективность экспорта, руб./руб. (Э)	$\mathcal{E} = B : З$	1,3754	1,4414
Уточненное значение оборачиваемости ОК, оборотов ( $K_{об\ уточ}$ )	$K_{об\ уточ} = З : OK$	4,222	3,762
Коэффициент оборачиваемости оборотного капитала, оборотов ( $K_{об}$ )	$K_{об} = B : OK$	5,806	5,422
Продолжительность оборачиваемости оборотного капитала в днях	$ОД = OK \cdot 365 : B$	62,86	67,32
Индекс коэффициента оборачиваемости оборотного капитала, $I_{K_{об}}$	$\frac{K_{об1}}{K_{об0}}$	5,422 : 5,806 = 0,934	
Индекс эффективности экспорта, $I^{\mathcal{E}}$	$\frac{\mathcal{E}_1 K_{об\ уточ0}}{\mathcal{E}_0 K_{об\ уточ0}}$	6,086 : 5,806 = 1,048	
Индекс уточненного коэффициента оборачиваемости ОК, $I_{об\ уточ}$	$\frac{\mathcal{E}_1 K_{об\ уточ1}}{\mathcal{E}_1 K_{об\ уточ0}}$	5,422 : 6,086 = 0,891	
Изменение оборачиваемости ОК за счет изменения эффективности экспорта, оборотов	$\Delta K_{об} (\mathcal{E}) = 6,086 - 5,806 = +0,280$		
Изменение оборачиваемости ОК за счет изменения уточненного значения оборачиваемости ОК, оборотов	$\Delta K_{об} (K_{об\ уточ}) = 5,422 - 6,086 = -0,664$		
Изменение оборачиваемости оборотного капитала – всего, оборотов	$\Delta K_{об} = K_{об1} - K_{об0} = 5,422 - 5,806 = -0,384$		
в т. ч. за счет изменения факторов, оборотов	$\Delta K_{об} = \Delta K_{об} (\mathcal{E}) + \Delta K_{об} (K_{об\ уточ}) = 0,280 - 0,664 = -0,384$		

В отчетном году по сравнению с базисным произошло замедление оборачиваемости оборотного капитала на 4,46 дня (67,32 – 62,86), что оценивается отрицательно. Снижение отдачи оборотных активов на 0,38 пункта произошло под влиянием двух факторов:

- роста эффективности экспортных операций, что привело к увеличению оборачиваемости оборотного капитала на 0,28 пункта;
- замедления уточненного значения оборачиваемости оборотного капитала, что уменьшило оборачиваемость оборотного капитала на 0,66 пункта.

### 8.3.5 Оценка устойчивости экспорта

Организация считается устойчивой, если ее финансово-хозяйственная деятельность обеспечивает в нормальных условиях выполнение всех обязательств благодаря достаточным доходам и соответствию доходов и расходов. Внешнеэкономическая деятельность оценивается как устойчивая при наличии аналогичных условий – своевременного и полного выполнения обязательств по внешнеэкономическим контрактам, достаточных доходов и прибыли от этой деятельности.

А. А. Голиков и О. В. Веселова [20] предлагают методику оценки устойчивости ВЭД на основе анализа изменений физического объема и прибыли от внешнеэкономической деятельности организации. В статье приведем показатели, которые рассчитываются на основе показателей прибыли от экспорта.

1. Локальный показатель прибыли по основным направлениям ВЭД ( $P_{\text{лок}}$ ):

$$P_{\text{лок}i} = p_i q_i, \quad (8.28)$$

где  $p_i$  – прибыль, полученная на единицу реализованной продукции на данном направлении ВЭД;  $q_i$  – физический объем продукции, реализованной на данном направлении ВЭД.

2. Интегральный показатель прибыли от ВЭД ( $P_{\text{инт}}$ ):

$$P_{\text{инт}} = \sum P_{\text{лок}i} = \sum p_i q_i. \quad (8.29)$$

3. Относительный показатель (уровень) локальной устойчивости ВЭД ( $Y^P_{\text{лок}i}$ ):

$$Y^P_{\text{лок}i} = \frac{P_{\text{лок}i j}}{P_{\text{лок}i j-1}}, \quad (8.30)$$

где  $P_{\text{лок}i j}$  – прибыль, полученная на данном направлении ВЭД в отчетном периоде;  $P_{\text{лок}i j-1}$  – прибыль, полученная на данном направлении ВЭД в предыдущем периоде.

4. Относительный показатель (уровень) интегральной устойчивости ВЭД ( $Y^P_{\text{инт}}$ ):

$$y_{\text{инт}}^P = \frac{P_{\text{инт } j}}{P_{\text{инт } j-1}}, \quad (8.31)$$

где  $P_{\text{инт } j}$  – прибыль от ВЭД в отчетном периоде;  $P_{\text{инт } j-1}$  – прибыль от ВЭД в предыдущем периоде.

5. Средние показатели локальной ( $Y_{\text{ср лока } i}$ ) и интегральной устойчивости ВЭД ( $Y_{\text{ср инт}}$ ) за исследуемый период:

$$Y_{\text{ср лока } i} = \frac{\sum Y_{\text{локи } j}^P}{n}, \quad (8.32)$$

$$Y_{\text{ср инт}} = \frac{\sum Y_{\text{инт } j}^P}{n}, \quad (8.33)$$

где  $n$  – количество  $j$ -х периодов времени в исследуемом периоде.

На основе расчета средних показателей определяется класс устойчивости ВЭД и характер динамики устойчивости ВЭД. В таблице 8.11 приведена классификация классов устойчивости ВЭД, а в таблице 8.12 – виды характера устойчивости ВЭД.

**Таблица 8.11** – Классификация классов устойчивости ВЭД

Класс	Интервал (зона) значения $Y_{\text{ср}}$	Характеристика
Высший	0,9 – 1,1	Абсолютная устойчивость.
Первый	$(0,8 - 0,9) \cup (1,1 - 1,2)$	ВЭД в целом устойчива, но имеются незначительные отклонения от нормы по отдельным значениям $Y_{\text{ср}}$
Второй	$(0,7 - 0,8) \cup (1,2 - 1,3)$	Имеются признаки неустойчивости, у организации есть потенциальные возможности их преодоления
Третий	$(0,6 - 0,7) \cup (1,3 - 1,4)$	Класс повышенного риска. Организация способна преодолеть неустойчивость за счет существенного улучшения факторов устойчивости
Четвертый	$(-\infty - 0,6) \cup (1,4 - +\infty)$	Неудовлетворительное состояние ВЭД. При значении до 0,6 включительно отсутствуют перспективы повышения устойчивости. При значении от 1,4 и более у организации чрезмерная динамика ВЭД

**Таблица 8.12** – Виды характера устойчивости ВЭД

Вид устойчивости	Интервал (зона) значения $Y_{\text{ср}}$
Возрастающая	$Y_{\text{ср}} > 1$
Стабильная	$Y_{\text{ср}} = 1$
Убывающая	$Y_{\text{ср}} < 1$
Оптимальная	$1 < Y_{\text{ср}} \leq 1,2$

По мнению А. А. Голикова и О. В. Веселовой, состояние устойчивости может оказать существенное влияние на величину и использование ресурсов производственной деятельности – трудовые ресурсы, основной и оборотный капитал. Это влияние проявляется в том, что каждый класс устойчивости порождает определенный (свой) уровень использования про-

изводственных ресурсов и, соответственно, определенный уровень перерасхода или недоиспользования этих ресурсов. Чем ниже уровень устойчивости, тем большая потребность в резервах производственных ресурсов, и наоборот. Величина резерва оказывает существенное влияние на объемы капитальных вложений и текущие затраты.

В таблице 8.13 приведен расчет уровня устойчивости экспорта услуг по перевозке пассажиров и грузов по данным авиационного предприятия.

Таблица 8.13 – Показатели устойчивости ВЭД

Показатель	Анализируемый период, годы		
	1-й год	2-й год	3-й год
Прибыль от услуг перевозки пассажиров, тыс. руб. ( $P_{\text{лок пас}}$ )	817,80	1 025,58	1 199,22
Прибыль от услуг перевозки грузов, тыс. руб. ( $P_{\text{лок груз}}$ )	43,04	31,72	32,77
Прибыль всего, тыс. руб. ( $P_{\text{инт}}$ )	860,84	1 057,30	1 231,99
Пассажирооборот, тыс. пас./км ( $q_{\text{пас}}$ )	24 475,06	3 162,16	18 727,55
Грузооборот, тыс. т/км ( $q_{\text{груз}}$ )	87,29	27,80	96,84
Прибыль на тысячу перевезенных пассажиров, тыс. руб. ( $p_{\text{пас}}$ )	0,0334	0,3243	0,0640
Прибыль на тысячу тонн перевезенных грузов, тыс. руб. ( $p_{\text{пас}}$ )	0,4931	1,1410	0,3384
$U_{\text{лок пас}}^P$		1,25	1,17
$U_{\text{лок груз}}^P$		0,74	1,03
$U_{\text{инт}}^P$		1,23	1,17
$U_{\text{ср лок пас}}$			1,21
$U_{\text{ср лок груз}}$			0,89
$U_{\text{ср инт}}$			1,20

Показатели устойчивости экспортной деятельности авиационного предприятия входят в зону значений, соответствующих второму классу устойчивости. Это значит, что предприятие имело признаки неустойчивости и потенциальные возможности для их преодоления. По значению среднего показателя интегральной устойчивости можно сделать вывод, что в период 2008–2010 гг. у авиационного предприятия был оптимальный характер устойчивости экспорта.

### Контрольные вопросы к главе 8

1. Для чего проводится анализ ВЭД организации?
2. Какие показатели рассчитываются для оценки погашения кредиторской задолженности по импортным контрактам?
3. Раскройте модель факторного анализа изменения импорта.
4. Каким образом выполняется анализ накладных затрат по импорту?
5. По какой формуле рассчитывается эффективность импорта?
6. Приведите модель факторного анализа оборачиваемости оборотного капитала, вложенного в импортные операции.
7. По какой формуле рассчитывается коэффициент выполнения экспортных контрактов?
8. Назовите показатели оборачиваемости дебиторской задолженности.
9. Приведите методику факторного анализа экспортной выручки.
10. Какие факторы влияют на показатель эффективности экспорта? Приведите формулу, отражающую взаимосвязь этих факторов.
11. Приведите модель факторного анализа оборачиваемости оборотного капитала, вложенного в экспортные операции.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Бухгалтерский финансовый учет внешнеэкономической деятельности строится допущениях и требованиях бухгалтерского учета, перечисленных в ПБУ «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Вместе с тем внешнеэкономической деятельности присущи особенности, которые влияют на организацию и методики финансового учета и экономического анализа. Во внешнеэкономической сделке участвуют нерезиденты Российской Федерации. Применяются различные формы расчетов между контрагентами, выбор которых продиктован сложившейся международной практикой. Часто валютой платежа выступает иностранная валюта, и бухгалтерские записи производятся в двух валютах – национальной (в рублях) и иностранной. При этом возникают курсовые разницы, требующие отдельного расчета и отражения в системе учета. Внешнеэкономические сделки являются объектом межгосударственного и государственного регулирования, в том числе валютного, таможенного и налогового контроля. Законодательные и нормативные акты содержат требования к документальному оформлению и проведению сделок. Например, таможенное законодательство содержит порядок таможенного досмотра товаров, уплаты таможенных платежей, декларирования товаров и др. Во внешнеторговой деятельности используется понятие «товарная партия», за которую принимается любое количество товара, приобретенного (отгруженного) по одному контракту в один адрес и оформленное одним транспортным (складским) документом. Бухгалтерский учет должен обеспечить формирование экономической информации по товарным партиям, этапам движения товаров (за границей и в пределах территории России) и другим аналитическим признакам, которые необходимы для целей управления внешнеэкономической деятельностью. С методической точки зрения, учетная политика организации должна содержать приемы и способы группировки и обобщения данных (в том числе затрат и расходов) по внешнеэкономической деятельности, которые позволят решить задачи информационного обеспечения всех заинтересованных пользователей. Принятие управленческих решений в области внешнеэкономической деятельности невозможно представить без экономического анализа, в результате которого определяется экономическая эффективность использования ресурсов во внешнеэкономической деятельности, выявляются и измеряются внутренние резервы, осуществляется контроль над выполнением принятых обязательств и решений.

В учебном пособии были раскрыты и рассмотрены на примерах существенные вопросы, связанные с бухгалтерским учетом и экономическим анализом внешнеторговой деятельности.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### Основная литература

1. Бархатов, А. П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности [Текст] : учеб. пособие для вузов / А. П. Бархатов. – М. : Дашков и К, 2011. – 308 с.

### Дополнительная литература

2. Таможенный кодекс Таможенного союза [Электронный ресурс] : прил. к Договору о Тамож. кодексе Тамож. союза : принят Решением Межгос. Советом ЕврАзЭС на уровне глав государств 27 нояб. 2009 г. // СПС «КонсультантПлюс».

3. Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза [Электронный ресурс] : соглашение между Правительством РФ, Правительством Респ. Беларусь и Правительством Респ. Казахстан от 25 янв. 2008 г. // СПС «КонсультантПлюс».

4. Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2010» [Электронный ресурс] : публ. № 715 / Междунар. торговая палата // СПС «КонсультантПлюс».

5. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : принят Гос. Думой РФ 22 дек. 1995 г. : Ч. 2 // СПС «КонсультантПлюс».

6. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : принят Гос. Думой РФ 19 июля 2000 г. : Ч. 2 // СПС «КонсультантПлюс».

7. Об экспортном контроле [Электронный ресурс] : федер. закон от 18 июля 1999 г. № 183 : принят Гос. Думой РФ 22 июня 1999 г. // СПС «КонсультантПлюс».

8. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 08 дек. 2003 г. № 164-ФЗ : принят Гос. Думой РФ 21 нояб. 2003 г. // СПС «КонсультантПлюс».

9. О валютном регулировании и валютном контроле [Электронный ресурс] : федер. закон от 10 дек. 2003 г. № 173 : принят Гос. Думой РФ 21 нояб. 2003 г. // СПС «КонсультантПлюс».

10. О таможенном регулировании в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 27 нояб. 2010 г. № 311 : принят Гос. Думой РФ 19 нояб. 2010 г. // СПС «КонсультантПлюс».

11. О Порядке определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации [Электронный ресурс] : пост. Правительства РФ от 13 авг. 2006 г. № 500 // СПС «КонсультантПлюс».

12. Об особенностях направления работников в служебные командировки [Электронный ресурс] : пост. Правительства РФ от 13 окт. 2008 г. № 749 // СПС «КонсультантПлюс».

13. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс] : приказ Мин-ва финансов РФ от 06 мая 1999 г. № 32н // СПС «КонсультантПлюс».

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 [Электронный ресурс] : приказ Мин-ва Финансов РФ от 27 нояб. 2006 г. № 154н // СПС «КонсультантПлюс».

15. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом Мин-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс».

16. Инструкция по его применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом Мин-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс».

17. О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок [Электронный ресурс] : инструкция Банка России от 15 июня 2004 г. № 117-И // СПС «КонсультантПлюс».

18. Бакаева, О. Ю. Таможенное право [Текст] : курс лекций / О. Ю. Бакаева, Г. В. Матвиенко. – М. : Эксмо, 2009. – 272 с.

19. Николюкин, С. В. Купля-продажа товаров во внешнеторговом обороте [Текст] : учеб. пособие / С. В. Николюкин. – М. : Юстицинформ, 2010. – 200 с.

20. Голиков, А. А. Оценка устойчивости внешнеэкономической деятельности предприятия [Текст] : учеб. пособие / А. А. Голиков, О. В. Веселова. – Челябинск : Изд-во гос. ун-та, 2009. – 59 с.

21. Тринка, Л. И. Теоретические подходы к анализу эффективности экспортных операций [Текст] / Л. И. Тринка, Е. В. Лехман // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 27. – С. 48–55.

22. Санникова, И. Н. Комплексный экономический анализ [Текст] : учеб. пособие / И. Н. Санникова, В. Н. Стась, О. И. Эргардт. – Барнаул : Изд-во Алтайского гос. ун-та, 2003. – 168 с.

23. Шеремет, А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности [Текст] : учебник / А. Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 415 с.

---

Учебное издание

**Морозова** Елена Владимировна, кандидат экономических наук, доцент  
**Лотоцкая** Ирина Владимировна, ст. преподаватель

**УЧЕТ И АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

---

Сан.-эпид. заключение № 11.РЦ.09.953.П.000015.01.09

---

Подписано в печать 21.02.12. Формат 60 × 90 1/16. Уч.-изд. л. 8,3. Усл. печ. л. 8,5. Тираж 40. Заказ № .

---

Сыктывкарский лесной институт (филиал) федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный лесотехнический университет имени С. М. Кирова» (СЛИ), 167982, г. Сыктывкар, ул. Ленина, 39  
institut@sfi.komi.com, www.sli.komi.com

---

Редакционно-издательский отдел СЛИ.  
Отпечатано в СЛИ.