ФН

Т.Н.Бабченко

УЧЕТ ВНЕШНЕ-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Т.Н.Бабченко

УЧЕТ ВНЕШНЕ-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1870

МОСКВА
"ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА"
2003

УДК 657.1:339.5
ББК 65.052
Б12

Бабченко Т. Н.

Б12 Учет внешнеэкономической деятельности. — М.: Финансы и статистика, 2003. — с 352.

ISBN 5-279-02240-3

Раскрываются вопросы методологии и организации бухгалтерского учета и налогообложения экспортно-импортных операций. На конкретных примерах показаны взаимоотношения с иностранными юридическими лицами по экспорту и импорту товаров (работ, услуг), по лизинговым операциям, договорам коммерческой концессии, порядок отражения на счетах этих операций и их налогообложения в соответствии с требованиями гл. 21 и 25 НК РФ.

Для бухгалтеров и экономистов предприятий различных форм собственности.

Б $\frac{0605010205-197}{010(01)-2003}$ 156–2002

ISBN 5-279-02240-3

УДК 657.1:339.5
ББК 65.052

© Т. Н. Бабченко, 2003

ВВЕДЕНИЕ

Опыт работы с организациями, действующими на внешнем рынке уже несколько лет или только налаживающими контакты с зарубежными партнерами, показывает, что учет внешнеэкономической деятельности вызывает наибольшее число вопросов.

Причин тому несколько. Во-первых, сложнее, содержательнее сама деятельность как объект учета. Во-вторых, не прост и не всегда предсказуем механизм регулирования этой деятельности. Целая область самостоятельных отношений регулируется большим числом законов и множеством подзаконных актов. В-третьих, надо знать и международные обычаи, правила, действующие нормы. Наконец, недостаток опыта.

Если несколько лет назад сверхприбыль от многих внешнеэкономических сделок с лихвой покрывала упущенные выгоды либо экономические санкции, вызванные недостаточно грамотным оформлением сделок и их учетом, то теперь конъюнктура рынка менее благоприятна, а контроль государства строже. Выигрывает тот, кто грамотнее ведет дела: предпринимательские и бухгалтерские.

Организация бухгалтерского учета экспортно-импортных операций строится в соответствии с законами, правилами регулирования и ведения отдельных внешнеторговых операций, разработанными как внутри государства, так и на международном уровне. Мерами международного регулирования являются признанные во всем мире нормы и правила, соблюдаемые субъектами, либо многосторонние межгосударственные соглашения.

К мерам государственного регулирования относятся: установление таможенного режима, квотирование и лицензирование товаров и услуг, использо-

вание Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности, валютное и налоговое регулирование.

Основными нормативными документами, регулирующими внешнеэкономическую деятельность, являются:

Закон РФ "О таможенном тарифе" от 21 мая 1993 г.,

Закон РФ "О валютном регулировании и валютном контроле в Российской Федерации" от 9 декабря 1992 г.,

Налоговый кодекс Российской Федерации.

Перед каждым субъектом российского предпринимательства, решившим распространить свой бизнес за пределы страны, встает задача организации бухгалтерского учета на более высоком уровне. Немаловажное значение имеет и правильное определение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость.

Бухгалтерский учет в условиях внешнеэкономической деятельности не может ограничиваться простым ее отражением. Он должен активно воздействовать на нее: обеспечивать регулирование хозяйственной деятельности, выполнение требований валютного контроля, экономический контроль, анализ, предупреждать возникновение диспропорций и сбоев в реализации товаров и услуг. Словом, бухгалтерский учет должен стать важным звеном в цепи обратной связи, обеспечивающей систему управления достоверной финансовой информацией для принятия решений.

Эта задача не может быть сформулирована как чье-то безусловное требование. Скорее всего она возникает как осознание каждым предпринимателем ряда обстоятельств, с которыми необходимо считаться, выходя на внешний рынок.

К таким обстоятельствам следует отнести не только необходимость работы с документами на иностранном языке. Чтобы бухгалтерия, квалифицированно ведущая учет экономической деятельности внутри страны, безболезненно освоила учет внешнеэкономической деятельности, надо подняться на новую, более высокую ступень знаний. Прежде всего в дополнение к известным появляются операции с валютой. Вместе с тем к стандартному набору операций добавляется учет отношений с таможней. Некомпетентность в этой области знаний может привести к большим материальным потерям.

Наконец, надо знать международные соглашения, правила, обычаи. Они диктуют свои законы игры, свою жесткую дисциплину исполнения обязательств. Здесь нельзя долго продержаться без предварительного просчета экономической эффективности сделок. А основу для финансового анализа дает поставляющий достоверную информацию бухгалтерский учет. В частности, он суммирует издержки (меняющиеся в зависимости от условий сделки) с налогами, сборами и позволяет увидеть, что останется на развитие фирмы.

В общем, процесс восхождения бухгалтерского учета на более высокий уровень представляется как процесс, постоянно сопровождающийся решением проблем, преодолением трудностей. Поэтому, несмотря на значительный опыт, накопленный за последние годы и отразившийся в экономической литературе, нерешенных вопросов у бухгалтеров и предпринимателей остается много. И это вынуждает автора подготовить еще одну публикацию на данную тему.

Однако автор не ставит цель ответить на все назревшие вопросы читателей. Это невозможно хотя бы в силу быстротечной смены законодательно устанавливаемых государством норм, нечеткости и противоречивости некоторых из них.

Накопив определенный опыт в оказании помощи значительному кругу организаций, работающих на внешнем рынке, мы решили обобщить его, сделать попытку системно изложить методологию учета внешнеэкономической деятельности. Мы надеемся, что эта работа принесет пользу многим, потому что не ограничимся в ней только толкованием отдельных норм. Поставлена цель рассмотреть бухгалтерский учет на конкретных моделях сделок, максимально приближенных к реальной действительности.

Во внешнеэкономической деятельности можно выделить несколько направлений: это торговля, инвестиционная деятельность, предоставление разнообразных услуг, купля-продажа лицензий, патентов и др.

Принципиально методология учета для всех этих видов внешнеэкономической деятельности должна быть одна. Ведь для большинства субъектов, совершающих экспортно-импортные сделки, любой из объектов этой деятельности является товаром. Поэтому мы вправе на некоторое время отвлечься от конкретных видов товаров и вести речь о товаре вообще. Товар, каким бы он ни был, в данном случае не имеет значения; экспортно-импортные операции с ним — вот наиболее общее содержание всех видов внешнеэкономической деятельности и центральный объект бухгалтерского учета. Начав с учета движения товаров, операций с ними и сопутствующих им расчетов, мы получаем отправной пункт знакомства с методологией учета.

Отражение хозяйственных операций, связанных с экспортом или импортом, выполнено на базе Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000 г. В книге рассмотрен также порядок определения налогооблагаемой базы по НДС, по налогу на прибыль и другим налогам в свете требований Налогового кодекса РФ.

Экспортно-импортные операции имеют наибольший удельный вес во внешнеэкономической деятельности. Это самый распространенный вид операций, поэтому конкретные рекомендации для этого вида деятельности будут охватывать наибольшую часть субъектов.

Иные виды внешнеэкономической деятельности будут также проанализированы, поэтому наши рекомендации будут иметь не частное, а общее значение.

Прежде чем мы перейдем к анализу конкретных внешнеэкономических операций и порядку их бухгалтерского оформления, целесообразно ознакомиться с некоторыми нормами и правилами, имеющими для внешнеэкономической деятельности общерегулирующее значение.

1. РЕГУЛИРОВАНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Организация бухгалтерского учета экспортно-импортных операций строится в соответствии с законами, правилами регулирования и ведения отдельных внешнеторговых операций, разработанными как внутри государства, так и на международном уровне. Рассмотрим направления, сферы и методы регулирования, имеющие общее значение для постановки учета всех субъектов этой деятельности.

1.1. Методы государственного регулирования ВЭД

Государственное регулирование внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации обеспечивается указами Президента страны, законами, принятыми Государственной Думой, постановлениями Правительства, приказами и инструкциями министерств и ведомств.

Правовые нормы регулирования внешнеэкономической деятельности даны в Гражданском кодексе РФ, Законах РФ "О государственном регулировании внешнеторговой деятельности", "Об инвестиционной деятельности в РФ" и др. В них определены права и обязанности участников внешнеэкономической деятельности, виды и условия их деятельности.

Одной из главных оперативных мер государственного регулирования внешнеэкономической деятельности является таможенный режим.

Таможенный режим — это установленная совокупность таможенных процедур, подлежащих применению к предметам, пересекающим государственную границу. Таможенный режим любой страны включает три элемента:

таможенный тариф;

порядок пропуска предметов через государственную границу;

меры, направленные на борьбу с контрабандой.

Организация таможенного контроля возложена на Государственный таможенный комитет России, который на основе реше-

ний высших органов власти издает правовые акты по таможенному режиму.

Таможенный тариф представляет собой свод ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу, и систематизированный в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности. Порядок формирования и применения таможенного тарифа РФ сформулирован в Законе РФ "О таможенном тарифе", принятом Верховным Советом РФ 21 мая 1993 г. Он применяется в отношении ввоза товаров на таможенную территорию РФ и вывоза товаров с этой территории.

К оперативным методам регулирования относятся также квотирование и лицензирование товаров и услуг, использование Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности, валютное регулирование. Эти меры в разной степени оказывают влияние на формы и содержание первичных финансовых документов, на величину затрат по экспорту-импорту, а значит, и на формирование финансового результата. Если законы оказывают на внешнеэкономическую деятельность и организацию ее учета общерегулирующее воздействие, то подзаконные акты государственных органов определяют конкретный порядок учета, порой его прямо регламентируют.

Существование таких методов регулирования экспортно-импортных операций, как ***лицензирование*** и ***квотирование,*** обусловлено причинами объективного характера: большой диспропорцией между мировыми ценами и ценами внутреннего рынка, в связи с чем государство в настоящее время не может регулировать ввоз и вывоз товаров одними лишь финансовыми рычагами. Хотя активность использования этих методов в последние годы снизилась, влияние их на организацию бухгалтерского учета отметить следует.

Термин ***"Квота"*** во внешнеэкономической деятельности имеет следующее значение: это ограничение объема экспорта или импорта товара соответствующего вида, устанавливаемое государством исходя из прогнозного баланса производства и потребления данного товара в России, а также прогноза цен на данный товар на мировом рынке. Квота доводится Министерством экономического развития и торговли РФ до соответствующего министерства или ведомства, которое, в свою очередь, распределяет ее производителям товаров. Министерство экономического

развития и торговли РФ совместно с соответствующими ведомствами могут вносить изменения в сторону уменьшения в зависимости от насыщенности рынка данными товарами. Порядок определения квот и лицензирования экспорта и импорта указан в постановлении Правительства РФ от 31 октября 1996 г. № 1299 "О порядке проведения конкурсов и аукционов по продаже квот при введении количественных ограничений и лицензирования экспорта и импорта товаров (работ, услуг) в Российской Федерации" (с изменениями).

Влияние этого фактора на организацию учета заметно при определении структуры издержек. При покупке квот на аукционе у фирм появляется новая статья затрат. Главный бухгалтер фирмы, покупающей квоту, встает перед проблемой правильно определить категорию затрат. Покупка квоты для торговой фирмы не является еще покупкой самого товара у производителя. По существу, покупка квоты, как и покупка лицензии, есть приобретение права совершить операции на внешнем рынке. Разница в содержании права: в квоте оно ограничено определенным количеством товара, на который распространяется регулирование. Коль скоро приобретено ограниченное неисключительное право, оно должно быть учтено как расходы будущих периодов.

Лицензирование применяется как мера оперативного регулирования внешнеэкономических связей. *Лицензия* — разрешение, выдаваемое лицензиату на осуществление определенных экспортных или импортных сделок. Лицензия оформляется на один вид товара. Различают генеральные и разовые лицензии. Разовая — выдается для осуществления операций только по одной сделке, генеральные — выдаются только некоторым поставщикам на экспорт для государственных нужд обычно на совершение нескольких сделок в течение одного календарного года.

Государственная политика лицензирования и квотирования с точки зрения бухгалтерского учета порождает один из объектов учета – расходы будущих периодов по экспортно-импортным операциям, ведь расходы на приобретение квот или лицензий обычно осуществляются организацией до начала внешнеэкономических операций и распространяются на достаточно длительный период времени.

В большинстве документов, принятых в целях регулирования внешнеэкономической деятельности, присутствуют ссылки на Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности (ТН

ВЭД). Международная торговля требует единообразия в толковании понятий товарной номенклатуры разных стран, поэтому рядом стран была разработана и подписана Международная конвенция по использованию номенклатуры Гармонизированной системы. Наша страна, как и многие ведущие страны мира, при составлении Товарной номенклатуры ВЭД использовала номенклатуру Гармонизированной системы. В основе построения номенклатуры заложена совокупность различных признаков товаров. Она содержит правила толкования гармонизированной системы, перечень наименований разделов товарных групп, подгрупп, позиций.

ТН ВЭД является одним из важнейших инструментов не только статистического, но и бухгалтерского учета движения товаров в натуральном выражении. Она представляет собой одновременно и свод стандартов натуральных измерителей для точного выражения количества, физического объема учитываемых товаров и служит основой автоматизации учета движения товаров в натуральном выражении.

ТН ВЭД применяется при составлении первичных документов при оформлении таможенных деклараций, спецификаций, международных накладных и других документов. От точности отнесения товаров в ту или иную позицию ТН ВЭД зависит отнесение товара в разряд квотируемых или лицензируемых, величина таможенных пошлин, нередко размер налогов, а следовательно, и размер затрат на экспортно-импортные операции.

Важной мерой государственного регулирования являются валютное регулирование и валютный контроль. ***Валютное регулирование*** осуществляется в соответствии с Законом "О валютном регулировании и валютном контроле", принятым Верховным Советом РФ 09.10.92 г. за № 3615-1 (с изменениями и дополнениями).

Органом валютного регулирования является Центральный банк Российской Федерации (далее ЦБ РФ). ЦБ РФ определяет сферу и порядок обращения в Российской Федерации иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте, проводит валютные операции, устанавливает правила проведения резидентами и нерезидентами операций с валютой, единые нормы учета, отчетности, документации и статистики валютных операций.

Цель ***валютного контроля*** — определение соответствия проводимых валютных операций действующему законодательству и

наличия необходимых для них лицензий и разрешений, проверка выполнения резидентами обязательств в иностранной валюте перед государством и обязательств по продаже валюты на внешнем рынке, проверка обоснованности платежей в иностранной валюте. Валютный контроль осуществляется органами валютного контроля и их агентами. Органами валютного контроля являются Центральный банк России и Правительство РФ. Агентами — уполномоченные банки.

В число мер валютного регулирования входят инструкции ЦБ РФ "О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации" № 7 от 29 июня 1992 г., а также указания ЦБ РФ № 383-у и др.

Данные меры валютного регулирования влияют на организацию бухгалтерского учета валютных средств, учета расчетов с покупателями и учета реализации.

1.2. Правила международного регулирования ВЭД

Помимо государственного регулирования на организацию учета внешнеэкономической деятельности влияют нормы и правила ***международного регулирования*** экспортно-импортных операций, которое принципиально отличается от государственного. Прежде всего на этом уровне действует иной источник права. Над субъектами не стоит государство, принуждающее к исполнению принятых решений. Правотворчество совершается как процесс поиска и признания взаимоприемлемых условий, как процесс выработки удовлетворяющих всех участников норм, правил, стандартов, требований и обязательств, форм и процедур. Регулирование совершается через добровольное признание субъектами, вновь выходящими на мировой рынок, сложившихся традиций и подписанных соглашений.

Государство, вводя те или иные меры, руководствуется интересами своей страны в первую очередь, а иногда и субъективными соображениями, действует обычно ограничительно. Например, для защиты своего рынка вводится таможенный барьер. Решение создать благоприятные условия развития каким-то отрас-

лям приводит к созданию для них льготного таможенного режима. Вызрело решение пополнить бюджет валютой — увеличивается бремя таможенных платежей для субъектов внешнеторговых операций. Набор инструментов определяется политикой государства (структурной, кредитной, социальной, военной и др).

Международное регулирование служит более широким целям: преодоление барьеров, создание наиболее благоприятных условий развития международных экономических связей, ликвидация торговой дискриминации, сокращение до минимума времени и издержек на подготовку, реализация контрактов, разработка коммерческой терминологии, исключающей разногласия, помощь в разрешении споров.

В международном регулировании можно условно выделить несколько уровней.

Самый высокий уровень — признанные во всем мире нормы, правила, традиции, добровольно соблюдаемые субъектами, либо многосторонние межгосударственные соглашения. Примером последних могут быть: Конвенция Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров; Процедура урегулирования споров ГАТТ; Традиционные формы финансирования (расчетов) экспорта-импорта, гарантий выполнения обязательств, страхования сделок и перевозок. Сюда можно отнести также и Международные правила толкования торговых терминов ("Инкотермс"), разработанные Международной торговой палатой.

К среднему уровню можно отнести соглашения групп государств, экономических сообществ и международных организаций предпринимателей, соглашения специального назначения. Примерами могут служить регулирование в Европейском Сообществе (в частности, законодательство о конкуренции ЕС), Конвенция о представительстве в международной купле-продаже товаров и др. Здесь следует упомянуть и разработку международных стандартов бухгалтерского учета, способствующих росту взаимопонимания партнеров, ускорению операций.

Наконец, можно выделить уровень двусторонних межгосударственных соглашений, обеспечивающих более или менее благоприятные условия сделок.

Особо следует выделить договор (контракт) между предпринимателями разных стран. Его отработанное веками содержание является само по себе регулятором взаимоотношений. Большинство международных (межгосударственных) документов регулируют экономические отношения путем разработки стандартов содержания договора, выработки единых понятий.

Договор представляет собой документ, детально регламентирующий действия подписавших его сторон, совершающих сделку. Хотя договор является в каждом конкретном случае результатом переговоров двух (иногда нескольких) сторон, его в полной мере можно отнести к основным документам, регулирующим внешнеэкономическую деятельность и порядок ее учета.

Поскольку сделка партнеров разных стран имеет международный характер, следует принимать во внимание сложившиеся нормы и правила регулирования этих отношений. Международные требования к содержанию контрактов значительно выше, чем сложились в отечественной практике. Здесь требуется обширная судебная, арбитражная, частная практика, включающая образцы контрактов, применяемых в тех или иных случаях. Это вопрос времени и правовой культуры. Выход на внешний рынок предполагает необходимость освоения мирового опыта договорного регулирования сделок, что сопряжено с иным характером договорного мышления. В международных сделках над предпринимателями не стоит орган, определяющий, что должно быть вписано в контракт. Стороны оформляют сделку контрактом исключительно добровольно, т.е. описывают для себя детальную регламентацию действий и расчетов, опираясь на отработанные веками формы и процедуры. По существу, в международных сделках вместо закона, указа или постановления, определяющего стандарты содержания контракта, действует обычай опираться на прецедент, который служит основным источником контрактного права.

Контрактные отношения всегда индивидуальны, как неповторимы участники, их цели, товары и хозяйственные связи. Это не исключает возможности разработки международных стандартов, реализующихся через типовые договоры. Предприниматели используют их в качестве основы (экономя на этом время), дополняя элементами индивидуальными, присущими только данной сделке. Таким образом, контракты включают наряду с индивидуальными ряд типовых элементов: положений, условий, статей, формулировок. Иначе, договоры одного типа содержат отработанную веками общую часть. Она-то и является объектом регулирования в международных соглашениях.

"Конвенция Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров" (Документ A/CONF.97/18, Annex 1) — один из важнейших документов такого регулирования. Она представляет собой способ регулирования, основанный на принципе добровольного соглашения государств-участников. Ее цель — принять единообразные нормы, этим устранить правовые барьеры, облегчить взаимопонимание партнеров и таким образом содействовать развитию международной торговли. Конвенция распространяется только на договоры купли-продажи товаров между сторонами, коммерческие предприятия которых находятся в разных государствах. Это не случайно. Подобные сделки занимают наибольший удельный вес в международных экономических отношениях, опираются на самый большой опыт, поэтому поддаются международному регулированию.

Конвенция распространяется не на все содержание договора. Она регулирует только заключение договора и те права и обязательства продавца и покупателя, которые вытекают из содержания договора. Тем не менее, значение этого документа трудно переоценить.

Общими структурными элементами контрактов международной купли-продажи можно считать:

1. Вводную часть.
2. Определение предмета контракта.
3. Определение количества и качества.
4. Срок и дату поставки.
5. Базисные условия поставки.
6. Цену.
7. Платеж.
8. Упаковку.
9. Порядок отгрузки.
10. Сдачу-приемку.
11. Рекламации.
12. Гарантии.
13. Санкции.
14. Оговорку "Форс-мажор".
15. Арбитраж.
16. Транспортные условия.
17. Лицензии на экспорт и импорт.

Реализация записанных во всех этих статьях условий учитывается через первичные документы бухгалтерией.

Для других типов договоров международной практикой наработана своя оптимальная структура, являющаяся лишь основой для формулирования конкретных записей, удовлетворяющих договаривающиеся стороны. Иная структура контрактов приемлема для сделок с недвижимостью, строительных, кредитных, арендных и других соглашений.

Поскольку сфера исследования внешнеэкономическрй деятельности, для которой разрабатывается методология учета, определена, нас интересует содержание международного контракта купли-продажи товара и некоторых примыкающих к нему, близких по содержанию типов контрактов с посредниками.

Рассмотрим теперь связь между организацией учета и содержанием контрактов подробнее.

Стороны договора берут на себя конкретные обязательства, которые записываются в условиях договора. Основными обязательствами для поставщика являются: поставить товар, передать относящиеся к нему документы и право собственности на товар; для покупателя — уплатить цену за товар и принять поставку. При определении количества товара необходимо учитывать различия национальных мер и весов. Во избежание конфликтов порой приходится указывать количество в обеих системах. Решению проблемы способствует обращение к совокупности измерителей, предлагаемых Гармонизированной системой.

При определении качества товара применение национальных стандартов перестает быть обязательным. Скорее всего приемлемо применение международных стандартов для товаров, обладающих родовыми признаками, разработанных различными союзами предпринимателей, ассоциациями.

Определение срока и даты поставки в международном договоре отличается применением общепринятых терминов, имеющих определенный смысл, и некоторыми обычаями. В частности, под немедленной понимается поставка от 1 до 14 дней.

Наибольшие риски предпринимателей связаны с перемещением товаров из одной страны в другую. Сторонам контракта часто не известны различия в торговой практике в странах их партнеров. Это влечет за собой недопонимание, споры и обращения в суды, а также потерю времени и денег. Случаи утраты, гибели, порчи товара ведут к конфликтам, делают необходимой исковую защиту.

Для устранения подобных проблем Международная торговая палата разработала Международные правила толкования торговых

терминов, известных как "Инкотермс". Последние дополнения в "Инкотермс" были внесены в 1990 г. В них аккумулирована торговая практика большинства стран — участниц международной торговли. Они содержат основные базисные условия поставок, которые влияют на размер накладных расходов по экспорту и импорту, следовательно, учитываются при определении контрактной цены экспортного или импортного товара и ожидаемой прибыли.

Под базисными условиями поставок в "Инкотермс" понимают совокупность специальных условий, определяющих обязанности продавца и покупателя по доставке товара и устанавливающих момент перехода риска случайной гибели или повреждения товара с продавца на покупателя.

Условия поставок определяют права и обязанности сторон при доставке товара, распределение расходов продавца и покупателя на страхование товара, фиксируют момент и место сдачи товара. Они имеют существенное значение, поскольку от их определения в значительной степени зависит контрактная цена товара, эффективность сделки.

Необходимо отметить, что "Инкотермс" носит рекомендательный характер и его применение в полном объеме или в какой-то части в контракте зависит от воли договаривающихся сторон. При несовпадении толкования базисных условий в контракте и в "Инкотермс" приоритет имеют условия контракта.

В "Инкотермс" не оговорен момент перехода прав собственности на товар. Это положение необходимо оговаривать в контракте специально. Во избежание конфликта следует иметь в виду существование различий государственной регламентации перехода прав собственности в разных странах.

Условия поставок (термины) разделяются на четыре группы. Первая группа терминов объединяет случаи, когда продавец предоставляет товары покупателю непосредственно в своих помещениях (группа "E"). Согласно терминам второй группы продавец предоставляет товар в распоряжение перевозчика, который обеспечивается покупателем (группа "F"). Термины третьей группы (группа "C") определяют обязанности продавца по оплате груза без принятия риска утраты товара на себя и, наконец, согласно терминам четвертой группы (группа "D") продавец несет все расходы и риски до передачи товара в стране назначения.

Анализируя обязанности сторон по оплате таможенных сборов, транспортных расходов, расходов по упаковке и погрузке

товаров, можно увидеть, как изменяются состав и сумма накладных расходов по экспорту или импорту. Так, для предприятия — поставщика экспортного товара термины группы "E" предполагают минимальные накладные расходы. В то же время они максимальны для предприятия-импортера. Условия поставок группы "D", в свою очередь, обусловливают максимальные расходы для экспортера и минимальные — для импортера. Бухгалтерии важно еще до начала выполнения контракта знать, какие условия поставок в нем заложены, чтобы определить планируемые размеры накладных расходов, связанных с экспортом или импортом товаров.

Важное место в отношениях продавца и покупателя занимают последствия неисполнения обязанностей по контракту. Размер штрафов и неустоек влияет на размер издержек по контракту и на размер планируемой и полученной прибыли.

Анализ содержания конкретных договоров показывает, что большинство, если не все его пункты, служат источниками учетной информации для бухгалтерии. Действительно, учету подлежат все важнейшие элементы соглашения, начиная с названия контракта, даты его подписания и кончая перечнем приложений и реквизитами сторон, если бухгалтерия видит свою задачу не только в механической фиксации данных поступающих документов, но и в сопоставлении фактического исполнения обязательств с записанными в контракте условиями.

1.3. Таможенное регулирование и контроль

Соблюдение требований таможенного законодательства — достаточно важное условие успешной внешнеэкономической деятельности. Одним из элементов таможенного регулирования и условием ввоза или вывоза товаров и имущества за (или на) территорию РФ является определение таможенной стоимости ввозимых и вывозимых товаров и своевременная уплата таможенных пошлин. Таможенная стоимость определяется на основании фактурной стоимости.

В соответствии с таможенным законодательством под ***"фактурной стоимостью"*** понимают цену товаров, фактически уплаченную или подлежащую уплате либо компенсируемую встреч-

ными поставками товаров в соответствии с условиями внешнеторговой сделки (договора) купли-продажи или мены.

Таможенная стоимость ввозимых товаров — это стоимость товаров, определяемая в соответствии с Законом Российской Федерации "О таможенном тарифе".

Таможенная стоимость вывозимых товаров:

в сделках купли-продажи или мены — это стоимость товаров, определяемая на основе цены, уплаченной или подлежащей уплате за вывозимые товары, указанная в счете-фактуре (счете-проформе), с учетом расходов по доставке товаров (транспортировка, погрузка, выгрузка, страхование) до места вывоза с таможенной территории Российской Федерации, а также других необходимых корректировок;

в иных случаях — стоимость, определяемая на основе цены, подтвержденной коммерческими, транспортными, банковскими, бухгалтерскими и другими документами, содержащими сведения о стоимости оцениваемых или идентичных/однородных товаров, с учетом расходов по доставке товаров до места вывоза с таможенной территории Российской Федерации.

Таким образом, таможенная стоимость может быть больше или меньше той, которая указана в контракте (фактурной стоимости), и она используется таможенными органами для расчета таможенных платежей.

В соответствии с письмом ГТК РФ от 20 марта 2001 г. № 13-15/10345 "О порядке определения фактурной стоимости вывозимых товаров" контроль за достоверностью заявленной фактурной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации, в том числе при осуществлении корректировки их таможенной стоимости, входит в компетенцию подразделений (отделов, отделений) валютного контроля таможенных органов.

В письме отмечено, что при определении размера фактурной стоимости вывозимого товара не должны учитываться:

а) расчеты по договору, не влияющие на определенную договором цену за единицу вывозимого товара, такие, как:

расчеты за поставленный ранее товар;

проценты за пользование денежными средствами или товарным кредитом;

уплата демереджа, диспача, неустоек (штрафов, пеней);

возмещение иностранному покупателю транспортных и оплата банковских и иных расходов и комиссий, непосредственно связанных с исполнением обязательств по договору;

б) случаи, когда, несмотря на изменение количества и качества товара, покупатель в соответствии с условиями договора должен полностью оплатить его первоначальную стоимость, например, если товар в момент, когда риски несла иностранная сторона, оказался уничтоженным, безвозвратно утерянным или произошла недостача, порча товара, его естественный износ, убыль;

в) случаи, когда после вывоза товара с таможенной территории Российской Федерации он оказался уничтоженным, безвозвратно утерянным, его качество ухудшилось вследствие действия непреодолимой силы либо товар выбыл из ведения российской стороны договора вследствие неправомерных действий органов или должностных лиц иностранного государства. При подтверждении данных обстоятельств торгово-промышленной палатой государства, в котором они возникли, или российским торговым представительством в этом государстве непоступление выручки от экспорта товара может быть признано обоснованным в случае, если риски утери или порчи товара в соответствии с условиями договора несла российская сторона;

г) недостача товара в случае, если она произошла за рубежом. Вместе с тем такая недостача может быть признана причиной обоснованного непоступления выручки, если она произошла в момент, когда риски несла российская сторона, и подтверждена товаросопроводительными документами и коммерческими актами транспортных организаций.

Кроме того, на размер окончательной фактурной стоимости товара может влиять изменение количества и качества поставленного покупателю товара относительно количества товара, заявленного в ГТД, и качества товара, исходя из которого определялась заявленная в ГТД фактурная стоимость товара, в случае, если риски утери или порчи товара в соответствии с условиями договора несла российская сторона. В частности, представляется обоснованным уменьшение размера фактурной стоимости вывозимого товара, вызванное следующими обстоятельствами:

а) потери товара, предусмотренные условиями транспортировки (выветривание, усушка), если размеры данных потерь не превышают объема убыли, определенного действующими в Рос-

сийской Федерации нормами (ГОСТами, стандартами, ТУ и т.д.) для соответствующего товара;

б) невывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации вследствие их недостачи, убыли при транспортировке, наличия естественных остатков или иных причин — при подтверждении такого невывоза таможенным органом Российской Федерации;

в) несоответствие качества товара, поставленного покупателю, качеству товара, исходя из которого определялась заявленная в ГТД фактурная стоимость товара, если изменение качества товара вызвано разницей методик его определения или допустимыми погрешностями экспертизы, предусматривалось особенностями транспортировки (например, перегрузка товара с железнодорожного транспорта на танкер через нефтеналивные емкости большого объема) и подтверждено актом экспертизы, составленным при участии независимой инспекционной организации или таможенной лабораторией при приемке товара покупателем;

г) несоответствие количества товара, поставленного покупателю, количеству товара, заявленному в ГТД, если такое несоответствие выявлено за рубежом и вызвано разницей методик его определения или допустимыми погрешностями экспертизы и подтверждено актом экспертизы, составленным при участии независимой инспекционной организации при передаче товара покупателю в соответствии с предусмотренными договором условиями поставки.

Если экспертиза количества и качества товара проводилась на территории покупателя, то торговым представительством Российской Федерации в этой стране должно быть выдано положительное заключение о деятельности инспекционной организации, проводившей экспертизу.

Решение о корректировке фактурной стоимости вывозимого товара в меньшую сторону принимается в отделе валютного контроля таможни, производившей таможенное оформление данного товара, до истечения установленного законодательством срока расчетов за товар. Результаты корректировки отражаются в форме корректировки таможенной стоимости и таможенных платежей (КТС), копия которой для представления в уполномоченный банк по просьбе декларанта заверяется оригинальной личной номерной печатью и подписью должностного лица таможенного органа. При этом внесение исправлений в копию ГТД, используемую для целей валютного контроля, не производится.

После истечения установленного законодательством срока расчетов за товар решение о корректировке фактурной стоимости этого товара в меньшую сторону принимается отделом валютного контроля таможенного органа в ходе целевой проверки, проводимой по поручению вышестоящего таможенного органа или в инициативном порядке в соответствии с установленной компетенцией. В этом случае по результатам проверки составляется акт, копия которого для представления в таможню, производившую таможенное оформление товара, по просьбе экспортера заверяется оригинальной личной номерной печатью и подписью должностного лица таможенного органа. В графу "Таможня" карточки учета результатов валютного контроля (КУ) или графу "Фактурная стоимость" карточки учета результатов контроля за исполнением внешнеторговых бартерных сделок (КБ) вносятся данные о скорректированной фактурной стоимости товара.

Решение о корректировке фактурной стоимости вывозимого товара в бóльшую сторону может приниматься в отделе валютного контроля таможни, производившей таможенное оформление данного товара, либо таможенного органа, проводящего целевую проверку вне зависимости от времени проведения корректировки. В первом случае результаты корректировки отражаются в КТС, во втором случае — в акте проверки, КУ или КБ.

Таможенная пошлина — это обязательный взнос, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе его с этой территории. "Ставки таможенных пошлин являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу Российской Федерации, видов сделок и других факторов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим законом". Начисление, уплата и взимание пошлины производятся на основе таможенной стоимости товара. Величина тарифной ставки для импортных товаров зависит не только от таможенной стоимости, но также и от страны происхождения товаров. Таможенные пошлины взимаются таможенными органами до или в момент принятия таможенной декларации. Таможенные органы могут предоставить отсрочку уплаты импортных или экспортных таможенных пошлин на установленный срок под залог иму-

щества или под гарантию банка. Таможенные органы в случае неуплаты пошлины по истечении отсрочки взимают штраф и пени с плательщика.

Взаимодействие фирм с таможенными органами государства отражается в бухгалтерском учете и вызвано необходимостью контроля за соблюдением ряда нормативов, разработкой определенного порядка оформления бухгалтерских документов и появлением соответствующих статей затрат в структуре издержек.

Во-первых, размер уплаченных экспортных таможенных пошлин влияет на величину расходов, связанных со сбытом товара иностранному покупателю, а импортных таможенных пошлин — на фактическую стоимость приобретенных материально-производственных запасов, покупную стоимость импортных товаров, суммы уплаченных штрафов и пеней, т.е. в конечном счете — на финансовые результаты внешнеэкономической деятельности.

Во-вторых, кроме таможенных пошлин фирмы — экспортеры и импортеры платят таможенные сборы за оформление таможенной декларации, проверку качества и другие услуги, оказываемые таможней. Таможенные сборы также оплачиваются в рублях и в валюте и влияют на размер затрат.

Наконец, процедура взаимодействия с таможней и оформления документов требует определенных затрат при оплате услуг таможенных брокеров или затрат времени персонала, оплату труда которого тоже необходимо относить на издержки, связанные с экспортом-импортом.

Оформление таможенной декларации и использование ее данных в бухгалтерском учете

Как было отмечено выше, одним из методов государственного регулирования служит создание таможенного режима в отношении ввоза товаров на таможенную территорию РФ и вывоза их с этой территории. Составной частью таможенного режима является набор требований к оформлению таможенных деклараций, которые описаны в Инструкции о порядке заполнения грузовой таможенной декларации (далее — Инструкция), утвержденной приказом Государственного таможенного комитета РФ (ГТК РФ) № 848 от 16 декабря 1998 г. "Об утверждении инструкции о порядке заполнения грузовой таможенной декларации" (с изменениями и дополнениями). Указанная Инструкция определяет порядок заполнения грузовой таможенной декларации (далее — ГТД) на товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенными режимами экспорта и выпуска для свободного обращения, т.е. при импорте товаров.

Чтобы правильно заполнить отдельные графы ГТД либо безошибочно отразить их содержание в бухгалтерии, надо знать определения некоторых позиций, записанных в графах декларации, а именно: собственника товара, экспортера или импортера, получателя или отправителя, посредника, от имени которого заключен контракт. Указанные определения даны в разных нормативных документах. Кто считается отправителем и получателем, можно найти в Инструкции по оформлению ГТД. Признаки экспортера и импортера дает инструкция по оформлению паспортов сделок по экспорту и импорту. Знание требований, содержащихся в этих документах, позволяет правильно оприходовать товар или списать его при реализации.

Обратимся непосредственно к структуре ГТД.

Комплект ГТД состоит из четырех сброшюрованных самокопирующихся листов форм ТД1 (основной лист) и ТД2 (добавочные листы), применяемых в случаях, предусмотренных Инструкцией. Каждый из листов имеет собственное название и порядковый номер.

Основной лист ГТД (ф. ТД1) используется для указания сведений о товарах одного наименования (одна и та же классификация по ТН ВЭД на уровне 9-го знака), если в отношении таких товаров установлен один и тот же таможенный режим.

При декларировании товаров нескольких наименований используются добавочные листы (ф. ТД2), являющиеся неотъемлемой частью ГТД, каждый из которых дает возможность декларировать товары еще трех наименований.

Листы грузовой таможенной декларации распределяются следующим образом:

первый лист — остается в таможенном органе и хранится в специальном архиве;

второй лист (статистический) — остается в отделе таможенной статистики;

третий лист — возвращается декларанту;

четвертый лист:

а) при вывозе товаров прикладывается к товаросопроводительным документам и направляется вместе с товарами в таможенный орган, в регионе деятельности которого расположен пункт пропуска на границе;

б) при ввозе товаров остается в отделе таможенной стоимости таможенного органа, осуществляющего таможенное оформление.

Итак, у организации экспортера или импортера должен остаться третий экземпляр ГТД, на основании которого бухгалтерия сделает соответствующие записи: по начислению пошлин, налогов, оприходованию и реализации товара при соблюдении условий договора в части перехода прав собственности на него.

Проанализируем некоторые позиции таможенной декларации.

В графе 1 "Тип декларации" при экспорте в первом подразделе графы указывается — "ЭК", т.е. экспорт, при импорте — "ИМ". Во втором подразделе графы записывают двузначный код таможенного режима в соответствии с Классификатором процедуры перемещения товаров через таможенную границу Российской Федерации: например, вклад в уставный капитал или поставка товара.

Особое внимание следует обратить на содержащиеся в Инструкции определения, позволяющие в нескольких позициях ГТД отразить различную роль участников внешнеэкономической сделки. Такие позиции ГТД, как "Отправитель"(гр. 2), "Получатель" (гр. 8), "Лицо, ответственное за финансовое урегулирование" (гр. 9), дают основание подтверждать факт экспорта для собственника экспортируемого товара или импорта товаров.

Согласно указанной Инструкции участники сделки в зависимости от их роли в операции имеют соответствующие определения:

• под *отправителем* понимается лицо, передающее от собственного имени товары для их перевозки перевозчику, сведения о котором указаны в транспортных документах, а при изменении таможенного режима товаров — лицо, сведения о котором указаны в ГТД (гр. 2), в соответствии с которой такие товары ранее были помещены под таможенный режим, предшествующий заявляемому.

Сведения об отправителе заполняются в графе 2 ГТД: наименование юридического лица или его структурного подразделения (для физического лица — фамилия и инициалы), его местонахождение (адрес), в том числе и краткое наименование страны

его местонахождения. На добавочном листе эта графа не заполняется;

• *получателем* является лицо, принимающее от собственного имени товары, которому перевозчик, осуществляющий перевозку груза в соответствии с заключенным им договором, должен выдать перевозимые им товары, и сведения о котором указаны в транспортных документах. При изменении таможенного режима товаров в качестве получателя выступает лицо, обладающее на момент подачи ГТД полномочиями от собственного имени получить у таможенного органа декларируемые товары после их таможенного оформления в свое распоряжение.

Сведения о получателе товаров записывают в графе 8. Если получателем товаров является юридическое лицо, записывают его полное наименование, содержащее указание на его организационно-правовую форму, и местонахождение (юридический адрес).

Когда от имени получателя выступает обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения (далее — структурное подразделение юридического лица), указываются наименование и местонахождение (юридический адрес) структурного подразделения, а также названные выше сведения о юридическом лице, в том числе иностранном, если его структурное подразделение расположено и зарегистрировано на территории Российской Федерации.

Если получателем является физическое лицо, указываются его фамилия и инициалы, адрес его постоянного места жительства, а также сведения о документе, удостоверяющем личность.

В правом верхнем углу указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), присвоенный в соответствии с законодательством Российской Федерации получателю, а в случаях, когда от имени получателя выступает структурное подразделение, — структурному подразделению.

В нижней части графы после знака "N" указывается идентификационный таможенный номер (далее — ИТН) получателя в соответствии с классификатором формирования идентификационного таможенного номера. Если от имени получателя выступает структурное подразделение юридического лица, указывается ИТН создавшего его юридического лица, за исключением случаев, когда от имени получателя выступает структурное подразделение иностранного лица. В этом случае указывается ИТН такого структурного подразделения.

Таким образом, отправитель и получатель товара могут и не быть собственниками товара, наименования их можно увидеть в паспорте сделок или в перевозочных документах, к примеру в СМР или коносаменте. К сожалению, наши железнодорожные накладные имеют такую форму, что в них не остается места, чтобы указать всех юридических лиц, участвующих в реализации контракта, в частности в рамках посреднических договоров. Чтобы доказать факт перевозки или экспорта, в этом случае в квитанции (железнодорожной накладной) на оборотной стороне в графе "прочие условия" целесообразно указывать номер договора комиссии, поставки. Кроме того, комиссионер, предоставляя комитенту отчет о выполнении поручения, может указать номера транспортных и иных документов, подтверждающих поступление и растаможивание товара. Тогда будет прослеживаться связь перевозимого груза с его покупателем или продавцом, тем более что эти номера должны быть записаны и в ГТД;

• под *лицом, ответственным за финансовое урегулирование,* понимают: российское лицо, заключившее внешнеторговую сделку купли-продажи или мены и ответственное за расчеты по ней или же заключившее безвозмездный договор;

иностранное лицо, если декларируемые товары перемещаются через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с договором, заключенным только между иностранными лицами;

дипломатическое, консульское представительство иностранного государства на территории Российской Федерации, если декларируемые товары перемещаются через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с договором, заключенным этим представительством с иностранным лицом;

международная межправительственная организация, представительство иностранного государства при ней, если декларируемые товары перемещаются через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с договором, заключенным этой организацией или представительством с иностранным лицом.

Здесь могут быть записаны и другие лица, определенные в Инструкции.

Характеристика лица, ответственного за финансовое урегулирование, записывается в графе 9 ГТД. В графе указывают наименование и адрес предприятия или Ф.И.О., адрес и сведения о документе, удостоверяющем личность лица, ответственного за

финансовое урегулирование. В случае, если лицо, ответственное за финансовое урегулирование, совпадает с отправителем товаров, делается отсылка к графе 2 при экспорте или к графе 8 при импорте через посредника.

Следовательно, если предприятие реализует товар на экспорт самостоятельно, без посредника, то в графах 2 и 9 будет записано его наименование. Если же товар реализуется через комиссионера и именно он заключает контракт с иностранным покупателем, то в графе 9 должны быть записаны наименование и данные комиссионера, а в графе 2 — собственник товара, если он лично передает товар перевозчику, либо отправитель товара, действующий по поручению собственника.

При импорте в графе 9 будет стоять комиссионер, а в графе "получатель" может быть записан либо он же, либо сразу получатель товара, с которым комиссионер заключил договор комиссии на покупку товара.

Для бухгалтера важно проанализировать еще графы: 42 — "Фактурная стоимость" и 45 — "Таможенная стоимость", а также аналогичные им графы 12 — "Общая таможенная стоимость" и 22 — "Валюта и общая фактурная стоимость товаров". В двух последних графах делают записи, если к декларации прикладываются дополнительные листы. Тогда в графах 12 и 22 проставляются общие стоимости товаров, указанные в графах 42 и 45 основного и добавочных листов.

Для правильного отражения в учете бухгалтер должен знать, что иногда в декларациях суммы, записанные в этих графах, не равны. Это связано с тем, что фактурная (договорная) цена товара, определенная сторонами сделки, может не соответствовать таможенной стоимости, которая, как указано выше, определяется таможенными органами.

Здесь необходимо отметить, что приходовать импортный товар или показывать реализацию экспортного товара следует по договорной цене, которая при заполнении таможенной декларации записывается в графе "фактурная стоимость". Таможенная стоимость необходима только таможенным органам для расчета величины таможенных пошлин;

• под *торгующей страной* понимают государство, на территории которого зарегистрировано (постоянно проживает) лицо независимо от его национальной принадлежности, с которым лицо, указанное в графе 9, заключило договор.

В соответствующей графе проставляется код торгующей страны согласно классификатору стран мира;

• под *транспортным документом* понимают документ, в соответствии с которым осуществляется международная перевозка товаров и (или) их перевозка по таможенной территории Российской Федерации под таможенным контролем. К таким документам относятся транспортная накладная, коносамент или иные документы на груз, подтверждающие заключение договора перевозки или иного договора, в соответствии с которым осуществляется международная перевозка товаров.

В декларации в графе 18 указывают сведения о транспортных средствах, на которых товары были доставлены в таможенный орган, который проводит их декларирование. В левом подразделе графы проставляется количество транспортных средств, после разделителя (пробела) указываются названия морских или речных судов, номера рейсов и бортовые номера воздушных судов, номера железнодорожных вагонов, регистрационные номера автотранспортных средств и полуприцепов.

В правом подразделе проставляется код страны, в которой зарегистрированы транспортные средства, в соответствии с классификатором стран мира. Если товары перевозятся несколькими транспортными средствами, зарегистрированными в разных странах, вместо кода страны проставляются нули.

Если декларируемые товары перевозятся в контейнерах, в графе 19 "Контейнер" проставляется "1", а номера контейнеров указываются в графе 31 ГТД. В иных случаях проставляется "0" (ноль).

Эта графа не заполняется, если декларируемые товары ранее были помещены под иной таможенный режим.

Указанные в этих графах сведения о транспортных средствах должны совпадать с теми, которые остаются у организации-получателя или отправителя товаров.

Как известно, таможенные декларации могут оформляться либо отправителем (получателем), либо лицом, ответственным за финансовое урегулирование, либо таможенным брокером. При оформлении декларации через брокера делается запись в графе 14 "Декларант". В ней указывают полное наименование и местонахождение (юридический адрес) таможенного брокера. В правом верхнем углу указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), присвоенный в соответствии с законодательством Российской Федерации декларанту, а в случае, когда от имени декларанта выступает его структурное подразделение, — структурному подразделению.

В нижней части графы после знака "N" указывается идентификационный таможенный номер (ИТН) декларанта в соответствии с классификатором формирования идентификационного таможенного номера. Если от имени декларанта выступает структурное подразделение, указывается ИТН создавшего его юридического лица.

Если декларантом является таможенный брокер, вместо ИТН указываются номер и дата выдачи лицензии на осуществление деятельности в качестве таможенного брокера.

В графе 20 "Условия поставки" записывают двузначный цифровой код условия поставки в соответствии с Классификатором условий поставки. В левой части второго подраздела указывается краткое буквенное наименование условия поставки с указанием географического пункта. Данная графа представляет интерес с точки зрения сопоставления условий поставок и момента перехода права собственности на товар. Если в контракте с иностранным покупателем (поставщиком) не указан момент перехода прав собственности, то он по умолчанию будет определяться исходя из момента перехода рисков, указанных в условиях поставок.

Понятно, что условия поставок, указанные в контракте, должны совпадать с условиями, указанными в ГТД.

В правой части второго подраздела записывается двузначный цифровой код срока поступления экспортной выручки или срока встречной поставки товара при товарообменных операциях в соответствии с Классификатором сроков поступления экспортной выручки и встречных поставок.

В третьем подразделе графы указывается двузначный цифровой код применяемой формы расчетов за экспортируемый товар в соответствии с условиями договора купли-продажи: "10" — аккредитив; "20" — инкассо; "30" — перевод; "40" — аккредитив/инкассо; "50" — аккредитив/перевод; "60" — инкассо/перевод; "70" — аккредитив/инкассо/перевод.

Если стороны предусмотрели в контракте расчеты встречными поставками товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе предусматривающие частичное использование при расчетах денежных средств или иных платеж-

ных средств, то код определяется в соответствии с классификатором формы расчетов по внешнеторговым бартерным сделкам.

В случае вывоза товаров по договору, отличному от договора купли-продажи или мены, или отсутствия договора или иного документа, подтверждающего намерения сторон, эта графа не заполняется. О характере сделки можно узнать из показателей графы 24 "Характер сделки". В левом подразделе этой графы указывается двузначный код характера сделки в соответствии с классификатором характера сделки.

Часто у бухгалтера возникает вопрос: по какому курсу проводят таможенное оформление грузов? В графе 23 "Курс валюты" указывается курс иностранной или клиринговой валюты, в которой в соответствии с условиями возмездного договора определена цена декларируемых товаров и сведения о которой заявлены в левом подразделе графы 22 ГТД, к российскому рублю, установленный Центральным банком Российской Федерации на день принятия ГТД.

В декларации фиксируется вид транспорта на границе (графа 25) и внутри страны.

В графе 25 проставляется код вида транспортного средства, указанного в графе 21, в соответствии с классификатором видов транспорта. В графе 26 проставляется код вида транспортного средства, указанного в графе 18, в соответствии с названным выше классификатором. Если товары были доставлены в таможенный орган, в котором производится их декларирование, различными видами транспорта, вместо кода проставляются нули. При этом на оборотной стороне ГТД проставляются коды всех видов транспортных средств.

Графа не заполняется, если декларируемые товары ранее были помещены под иной таможенный режим, а также если таможенное оформление товаров производится в таможенном органе, расположенном в месте ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Графа 28 ГТД "Финансовые и банковские сведения" содержит информацию об обслуживающем экспортера (импортера) банке. Графа заполняется, если за декларируемые товары в соответствии с условиями возмездного договора российское лицо, указанное в графе 9 ГТД, осуществляет расчеты с использованием денежных или иных платежных средств или в форме встречных поставок товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности.

В графе указываются финансовые и банковские сведения российского лица, который перемещает товары через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с возмездным договором или с исполнением которого изменяется таможенный режим перемещенных через таможенную границу Российской Федерации товаров.

Сведения, заявляемые в этой графе, указываются с новой строки с проставлением их порядкового номера.

В соответствии с подтверждением банка, ведущего расчеты по сделке купли-продажи, по которой вывозятся или ввозятся товары, в этой графе указывают:

А. При вывозе товаров в соответствии с договором, предусматривающим расчеты в иностранной валюте:

1 — номер и дата выдачи паспорта сделки;

2 — краткое наименование банка;

3 — адрес банка (почтовый индекс и город);

4 — номер транзитного валютного счета экспортера.

Б. При вывозе товаров в соответствии с договором, предусматривающим расчеты в валюте Российской Федерации:

1 — код ОКПО банка;

2 — краткое наименование банка, выдавшего паспорт сделки или осуществляющего расчеты;

3 — юридический адрес этого банка (почтовый индекс и город);

4 — номер расчетного рублевого счета экспортера.

В. При бартерных и иных видах сделок графа 4 не заполняется.

При импорте сведения, записываемые в указанную графу, несколько изменены. При ввозе товаров в соответствии с договором купли-продажи в этой графе указывают:

1 — код ОКПО банка;

2 — краткое наименование банка;

3 — адрес банка (почтовый индекс и город);

4 — номер расчетного рублевого счета (при расчете в рублях) или номер текущего валютного счета (при расчете в иностранной валюте).

В иных случаях графа не заполняется.

В графе 36 "Преференции" указываются буквенные коды предоставленных льгот, преференций или особенностей по уплате таможенных платежей в соответствии с Классификатором пре-

ференций, льгот и иных особенностей уплаты таможенных платежей, формируемые по следующей схеме:

СПАН, где:

С — код особенности по уплате таможенных сборов за таможенное оформление;

П — код особенности по уплате таможенной пошлины;

А — код особенности по уплате акциза;

Н — код особенности по уплате налога на добавленную стоимость и специального налога.

В случае, если в отношении декларируемых товаров особенности по уплате таможенных платежей не применяются или не установлены ставки таможенных платежей, в соответствующей позиции проставляется буква "О".

Например:

а) по ввозимым товарам существует особенность по уплате ввозной таможенной пошлины, других льгот не предоставлено — в графе проставляется "ОПОО";

б) по ввозимым товарам предоставлена особенность по уплате таможенных сборов за таможенное оформление и по уплате ввозной таможенной пошлины, налог на добавленную стоимость и специальный налог уплачиваются, ставка акциза для этих товаров не установлена — в графе указывается "СПОО";

в) ввозимые товары освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость, других особенностей по уплате таможенных платежей не предоставлено или ставки не установлены — в графе указывается "ОООН";

г) по ввозимым товарам не предоставляется никаких льгот и особенностей по уплате таможенных платежей или ставки не установлены — в графе проставляется "ОООО".

Таким образом, внимательно прочитав таможенную декларацию, можно получить основные сведения об условиях контракта, получателе средств или материальных ценностей, льготах, предоставленных на таможне, транспортных средствах, на которых перевозился товар, а также размерах таможенных пошлин, сборов и налогов, уплачиваемых на таможне.

В декларации указывают и дополнительные сведения о декларируемом грузе (см. гр. 44), о лицензиях, если в отношении декларируемых товаров в соответствии с законодательством Российской Федерации и международными договорами Российской Федерации требуется представление лицензии, а также сведения о

воинских пропусках и сертификате продукции собственного производства.

Чтобы отразить в бухгалтерском учете сумму начисленных таможенных пошлин и сборов, необходимо использовать данные графы 47 "Исчисление таможенных пошлин и сборов".

Исчисление сумм таможенных платежей производится раздельно по видам таможенных платежей (в том числе и условно начисляемых) по каждому товару, заявленному в графах 31 основного листа ГТД и добавочных листов, за исключением таможенных сборов за таможенное оформление, которые всегда указываются в графе 47 основного листа ГТД.

В графу не вносятся сведения по виду таможенного платежа, если в соответствии с законодательством Российской Федерации для декларируемых товаров не установлен размер ставки (нулевая ставка) по этому виду таможенного платежа или поданная ГТД является общей декларацией.

В графе заполняются все колонки, при этом числовые и символьные данные заносятся в соответствующие колонки без разделителей (пробелов). Если в колонке должно содержаться одновременно числовое и символьное значение, то пробелы между ними допускаются.

Если в отношении товаров установлена ставка таможенного платежа, которая предусматривает сложение адвалорной и специфической составляющих, то графа по данному виду платежа заполняется в две строки раздельно по каждой составляющей.

Суммы исчисленных таможенных платежей по всем видам платежей указываются в российских рублях и копейках.

В отдельных колонках графы 47 отражают также:

В колонке "Вид" — код вида таможенного платежа в соответствии с классификатором таможенных платежей.

В колонке "Основа начисления" указывают основу для исчисления таможенного платежа, определяемую в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В колонке "Ставка" записывают установленный размер ставки таможенных платежей или размер таможенного сбора, применяемый при исчислении суммы таможенного платежа. При этом между числовым и символьным значениями допускается проставление разделителя (пробела).

В колонке "Сумма" — исчисленную сумму таможенного платежа.

2—2927

В колонке "СП" проставляется двузначный буквенный код способа платежа в соответствии с классификатором способов уплаты таможенных платежей.

В графе 48 "Отсрочка платежей" указывается окончательный срок уплаты таможенного платежа или дата, до которой предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате таможенного платежа.

Для контроля за доставкой товара предусмотрена графа 53 "Таможня и страна назначения". В ней указывают сведения о документах контроля за доставкой товаров, на основании которых товары доставлялись до внутреннего таможенного органа. Каждый из реквизитов указывается с новой строки и имеет порядковый номер. При этом под номером 1 указывается номер документа контроля за доставкой товаров (ДКД). Под номером 2 — номер книжки МДП и дата начала перевозки по территории Российской Федерации или государства-участника СНГ, образующего с Российской Федерацией таможенный союз, в случае, если таможенный контроль за перемещением товаров на границе между этим государством и Российской Федерацией не осуществляется. Графа не заполняется, если товары ранее были помещены под иной таможенный режим либо декларирование товаров производится в таможенном органе, расположенном в месте ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

1.4. Валютный контроль и валютное регулирование внешнеэкономической деятельности

В Законе РФ "О валютном регулировании и валютном контроле" от 9 октября 1992 г. № 3615-1 (с изменениями и дополнениями) заложены основные принципы осуществления валютных операций и операций с валютными ценностями.

При этом к "иностранной валюте" относят:

а) денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве или группе государств, а также изъятые или изымаемые из обращения, но подлежащие обмену денежные знаки;

б) средства на счетах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

В состав "валютных ценностей" включены:

а) иностранная валюта;

б) ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, — платежные документы (чеки, векселя и другие платежные документы), эмиссионные ценные бумаги (включая акции, облигации), ценные бумаги, производные от эмиссионных ценных бумаг (включая депозитарные расписки), опционы, дающие право на приобретение ценных бумаг, и долговые обязательства, выраженные в иностранной валюте;

в) драгоценные металлы — золото, серебро, платина и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий, рутений и осмий) в любом виде и состоянии, за исключением ювелирных и других бытовых изделий, а также лома таких изделий;

г) природные драгоценные камни — алмазы, рубины, изумруды, сапфиры и александриты в сыром и обработанном виде, а также жемчуг, за исключением ювелирных и других бытовых изделий из этих камней и лома таких изделий.

Порядок и условия отнесения изделий из драгоценных металлов и природных драгоценных камней к ювелирным и другим бытовым изделиям и лому таких изделий устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Операции с валютными ценностями могут осуществлять как российские, так и иностранные юридические и физические лица. В Законе РФ "О валютном регулировании и валютном контроле" различают две группы лиц: резиденты и нерезиденты.

Резиденты — это:

а) физические лица, имеющие постоянное *местожительство* в Российской Федерации, в том числе временно находящиеся за пределами Российской Федерации;

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

в) предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, с местонахождением в Российской Федерации;

г) дипломатические и иные официальные представительства Российской Федерации, находящиеся за пределами Российской Федерации;

д) находящиеся за пределами Российской Федерации филиалы и представительства резидентов, указанных выше в подпунктах "б" и "в".

Нерезиденты — это:

а) физические лица, имеющие постоянное местожительство за пределами Российской Федерации, в том числе временно находящиеся в Российской Федерации;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами Российской Федерации;

в) предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами Российской Федерации;

г) находящиеся в Российской Федерации иностранные дипломатические и иные официальные представительства, а также международные организации, их филиалы и представительства;

д) находящиеся в Российской Федерации филиалы и представительства нерезидентов, указанных выше в подпунктах "б" и "в".

Как резиденты, так и нерезиденты при работе с валютными ценностями осуществляют валютные операции. Их права и обязанности определены в статье 13 Закона РФ "О валютном регулировании и валютном контроле". В частности, резиденты и нерезиденты, осуществляющие в РФ валютные операции, а также нерезиденты, осуществляющие операции с валютой РФ и ценными бумагами в валюте РФ, имеют право: знакомиться с актами проверок, проведенных органами и агентами валютного контроля, обжаловать действия агентов валютного контроля соответствующим органам валютного контроля, а также действия органов валютного контроля в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, и др.

Резиденты и нерезиденты обязаны:

представлять органам и агентам валютного контроля все запрашиваемые документы и информацию об осуществлении валютных операций;

представлять органам и агентам валютного контроля объяснения в ходе проведения ими проверок, а также по их результатам;

в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, произведенной органами и агентами валютного контроля, представлять письменные пояснения мотивов отказа от подписания этого акта;

вести учет и составлять отчетность по проводимым ими валютным операциям, обеспечивая их сохранность не менее пяти лет;

выполнять требования органов валютного контроля об устранении выявленных нарушений;

выполнять другие обязанности, установленные законодательством Российской Федерации.

Резиденты и нерезиденты, нарушившие положения Закона РФ "О валютном регулировании и валютном контроле", несут ответственность в виде взыскания в доход государства всего полученного по недействительным в силу настоящего Закона сделкам или же взыскания в доход государства необоснованно приобретенного в результате незаконных действий.

Резиденты и нерезиденты за отсутствие учета валютных операций, ведение учета валютных операций с нарушением установленного порядка, непредставление или несвоевременное представление органам и агентам валютного контроля документов и информации могут быть оштрафованы в пределах суммы, которая не была учтена, была учтена ненадлежащим образом или по которой документация и информация не были представлены в установленном порядке. При повторном нарушении указанных норм, а также за невыполнение или ненадлежащее выполнение предписаний органов валютного контроля резиденты и нерезиденты несут ответственность в виде:

взыскания в доход государства сумм, незаконно полученных, а также штрафов в пределах пятикратного размера этих сумм, осуществляемых Центральным банком Российской Федерации в соответствии с законами Российской Федерации;

приостановления действия или лишения резидентов или нерезидентов выданных органами валютного контроля лицензий и разрешений;

других санкций, установленных законодательством РФ.

Взыскание предусмотренных санкций производится по решению соответствующих органов валютного контроля с физических лиц в судебном порядке, а с юридических лиц применительно к порядку, установленному Кодексом РФ об административных правонарушениях.

Должностные лица юридических лиц — резидентов, в том числе уполномоченных банков, и юридических лиц — нерезидентов, а

также физические лица, виновные в нарушении валютного законодательства, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Совокупность валютных операций включает в себя такие операции, как:

операции, связанные с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в том числе операции, связанные с использованием в качестве средства платежа иностранной валюты и платежных документов в иностранной валюте;

операции по ввозу и пересылке в РФ, а также по вывозу и пересылке из РФ валютных ценностей;

осуществление международных денежных переводов;

расчеты между резидентами и нерезидентами в валюте Российской Федерации.

Отметим, что расчеты между резидентами осуществляются в валюте Российской Федерации без ограничений. Расчеты между резидентами и нерезидентами в валюте Российской Федерации осуществляются в порядке, устанавливаемом Центральным банком Российской Федерации.

Все валютные операции разделяются на две группы:

текущие валютные операции и валютные операции, связанные с движением капитала. Это деление принципиально, так как текущие операции могут осуществляться без разрешения Центрального банка РФ, а операции, связанные с движением капитала, регламентируются ЦБ РФ и осуществляются либо с его разрешения, либо в порядке, который им принимается.

В состав текущих валютных операций включают:

а) переводы в РФ и из РФ иностранной валюты для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности), а также для осуществления расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных операций на срок не более 90 дней. Следует иметь в виду, что для целей анализируемого закона отсчет сроков платежа при осуществлении расчетов, связанных с экспортом товаров, ведется с даты фактического пересечения экспортируемыми товарами таможенной границы Российской Федерации;

б) получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

в) переводы в РФ и из РФ процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;

г) переводы неторгового характера в Российскую Федерацию и из Российской Федерации, включающие:

выплаты заработной платы, стипендий, пенсий, алиментов, государственных пособий, доплат и компенсаций, а также выплаты по возмещению вреда, причиненного работникам в результате несчастных случаев или профессиональных заболеваний при исполнении ими своих трудовых обязанностей;

оплату расходов, связанных с командированием работников за рубеж;

платежи в связи с принятием наследства;

платежи, связанные с погребением умершего;

выплаты денежных компенсаций жертвам политических репрессий, членам их семей и наследникам;

оплату приобретения и строительства за пределами территории РФ зданий для нужд дипломатических представительств, консульских учреждений и постоянных представительств РФ при международных межгосударственных (межправительственных) организациях;

средства на содержание дипломатических и других официальных представительств государства за рубежом;

платежи, связанные с нотариальными и следственными действиями, платежи, связанные с судебными и арбитражными издержками, платежи по возмещению расходов арбитражным и административным органам, а также суммы государственной пошлины, уплаченные в связи с произведением указанных действий и рассмотрением дел в судах;

выплаты денежных средств на основании приговоров, решений и определений судебных, следственных и других правоохранительных органов;

платежи за участие в международных конгрессах, симпозиумах, конференциях, спортивных и культурных мероприятиях, а также в других международных встречах, выставках и ярмарках, за исключением затрат на капиталовложения и других материальных затрат;

плату за обучение граждан одного государства в образовательных учреждениях другого государства, лечение граждан одного государства в лечебно-профилактических учреждениях другого государства;

выплату авторских вознаграждений;

взносы в международные общественные объединения;

расходы, связанные с гастролями артистов;

иные валютные операции, перечень которых устанавливается Правительством РФ.

В состав валютных операций, связанных с движением капитала, включены:

прямые инвестиции, т.е. вложения в уставный капитал предприятия с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении предприятием;

портфельные инвестиции, т.е. приобретение ценных бумаг;

переводы в оплату права собственности на здания, сооружения и иное имущество, включая землю и ее недра, относимое по законодательству страны его местонахождения к недвижимому имуществу, а также иных прав на недвижимость;

предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 90 дней по экспорту и импорту товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности);

предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;

все иные валютные операции, не являющиеся текущими валютными операциями.

Центральный банк Российской Федерации является основным органом валютного регулирования в Российской Федерации. Он определяет правила осуществления валютных операций. Часть своих функций он передает территориальным учреждениям и уполномоченным банкам, т.е. тем банкам, которые имеют лицензии ЦБ РФ на проведение валютных операций.

Уполномоченные банки определяют соответствие проводимых организацией валютных операций действующему законодательству и наличия необходимых для них лицензий и разрешений, проверяют выполнение резидентами обязательств в иностранной валюте перед государством, а также обязательств по продаже иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации, обоснованность платежей в иностранной валюте и др.

Как уже было отмечено, валютные операции, связанные с движением капитала, могут быть осуществлены при наличии разрешения ЦБ РФ на проведение конкретной операции. Он выпустил ряд нормативных документов, регламентирующих порядок осуществления операций, связанных с движением капитала. Некоторые из них в настоящее время осуществляются в регистрационном порядке, что будет отмечено в последующих главах книги. Кроме того, Центральный банк РФ, руководствуясь статьями 6 и 9 Закона РФ "О валютном регулировании и валютном контроле", часть функций по выдаче разрешений на проведение операций, связанных с движением капитала, возложил на свои территориальные учреждения. В этих целях он выпустил положение от 21 декабря 2000 г. № 129-П "О выдаче территориальными учреждениями Центрального банка Российской Федерации разрешений юридическим лицам — резидентам на осуществление отдельных видов валютных операций, связанных с движением капитала" (с изменениями от 10 сентября 2001 г.).

В положении установлен порядок выдачи территориальными учреждениями Банка России юридическим лицам — резидентам разрешений *на каждую валютную операцию,* связанную с движением капитала.

Чтобы получить разрешение, резидент должен представить в территориальное учреждение по месту государственной регистрации заявление в произвольной форме, содержащее сведения о юридическом лице — резиденте, о нерезиденте, об основных условиях валютной операции, и комплект документов, который зависит от предполагаемой к осуществлению валютной операции,

Разрешение должно быть получено юридическим лицом — резидентом до момента возникновения обязательств по валютной операции. Оно выдается в двух экземплярах и подписывается начальником территориального учреждения или его заместителем, при этом подписи заверяются гербовой печатью.

Первый экземпляр разрешения на осуществление валютной операции направляется юридическому лицу — резиденту, второй экземпляр — уполномоченному банку, через который юридическое лицо — резидент предполагает осуществлять расчеты по конкретной валютной операции.

Уполномоченный банк ведет досье по каждой валютной операции, связанной с движением капитала. Он выполняет распоряжения юридических лиц — резидентов на проведение расчетов по валютным операциям после получения ими второго экземпляра разрешения.

1.5. Порядок проведения валютного контроля при внешнеэкономических сделках

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки, подотчетные ЦБ РФ, а также организации, подотчетные федеральным органам исполнительной власти. В частности, в соответствии с нормативными документами функции валютного контроля возложены на таможенные и налоговые органы, федеральные органы исполнительной власти в области экспортного контроля, уполномоченные банки. Они осуществляют контроль за законностью экспортных и импортных сделок, их исполнением, поступлением валютной выручки в Российскую Федерацию.

Деятельность указанных органов регламентируется специальными документами. В частности, деятельность федеральных органов исполнительной власти в области экспортного контроля регламентируется Федеральным законом от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ "Об экспортном контроле". Этот Закон определил комплекс мер, обеспечивающих реализацию порядка осуществления внешнеэкономической деятельности в отношении товаров, информации, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, которые могут быть использованы при создании оружия массового поражения, средств его доставки, иных видов вооружения и военной техники. Он регулирует отношения органов государственной власти Российской Федерации и российских участников внешнеэкономической деятельности при осуществлении таких операций.

Контроль за проведением экспортных операций

Действия таможенных органов и уполномоченных банков по контролю за экспортными поставками и расчетами по операциям, не связанным с созданием и продажей разных видов вооружения, регламентируется инструкцией ЦБ РФ и ГТК РФ от 13 октября 1999 г. № 86-И, 01-23/26541 "О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров" (с изменениями).

Действие данной инструкции распространяется на сделки, заключенные между резидентами юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями и нерезидентами. При этом валюта платежа не имеет значения: контролю подлежат сделки за экспортируемые товары, заключенные как в иностранной валюте, так и в валюте Российской Федерации.

В то же время под ее действие не подпадают бартерные сделки по экспорту товаров из Российской Федерации, безвозмездные поставки, операции по экспорту работ, услуг и результатов интеллектуальной деятельности.

Контроль за совершением экспортных сделок и поступлением валютной выручки осуществляется с помощью специальных документов, составляемых в порядке, предусмотренном Инструкцией № 86-И. К таким документам отнесены: паспорт сделки, учетная карточка таможенно-банковского контроля, ведомость банковского контроля и др.

Паспорт сделки — документ валютного контроля, содержащий необходимые для его осуществления сведения из контракта (договора, соглашения) между резидентом и нерезидентом, предусматривающего экспорт товаров с территории Российской Федерации и их оплату в иностранной валюте и (или) валюте Российской Федерации. Паспорт оформляется в уполномоченном банке либо его филиале резидентом, от имени которого заключен экспортный контракт, самим экспортером на специальном бланке, полученном в уполномоченном банке. В случае осуществления внешнеэкономической сделки через посредника экспортером выступает комиссионер или агент, который от своего имени выступает экспортером. Он же одновременно отвечает за своевременное возвращение экспортной выручки на свой счет в уполномоченном банке.

В случае, когда экспортером является индивидуальный частный предприниматель без образования юридического лица, строка паспорта сделки "Дата государственной регистрации" может быть не заполнена. Отсутствие данной информации в паспорте сделки не должно являться основанием для отказа в таможенном оформлении товаров.

Вышеуказанные требования на нерезидентов не распространяются. Таможенное оформление товаров, перемещаемых в счет исполнения условий контрактов, заключенных между двумя нерезидентами, осуществляется без предоставления в таможенные

органы паспорта сделки. Однако в случае вывоза нерезидентом с территории Российской Федерации товара, приобретенного у российского лица, при таможенном оформлении данного товара в таможенный орган представляется договор купли-продажи, по которому был приобретен вывозимый товар, и паспорт сделки, оформленный в соответствии с этим договором. В таком случае продажа на территории России товара нерезиденту (или его филиалу) при условии, что товар вывозится за границу, приравнивается к экспортной сделке.

Паспорт сделки представляется в обслуживающий экспортера уполномоченный банк. Исключение составляют лишь операции, при которых экспортер вправе зачислять выручку от экспортной сделки на счет в иностранном банке. Такие операции возможны при получении соответствующего разрешения Центрального банка РФ.

Паспорт сделки оформляется экспортером в двух экземплярах по каждому заключенному экспортером контракту. Подписанные экспортером экземпляры паспорта сделки вместе с оригиналом и копией контракта, на основе содержания которого должен составляться паспорт сделки, представляются в уполномоченный банк, где открыт счет экспортера. В случае если объем контракта занимает более 5 листов, то по согласованию с банком экспортер вправе вместо копии всего контракта представить в банк выписки из этого контракта, которых достаточно для осуществления контроля за правильностью составления паспорта сделки. Выбор содержания выдержек из контракта определяется реквизитами паспорта сделки.

Если содержание контракта предусматривает осуществление расчетов в иностранной валюте и предоставление контрагенту (иностранной стороне) отсрочки платежа на срок выше 90 календарных дней, то экспортер обязан дополнительно к указанным документам предоставить еще и копию разрешения ЦБ РФ на осуществление валютной операции, связанной с движением капитала. Если условиями сделки предусмотрено осуществление расчетов в валюте РФ с предоставлением иностранной стороне отсрочки платежа на срок, не превышающий 90 календарных дней, то оформление паспорта сделки производится уполномоченным банком без представления экспортером разрешения Центрального банка РФ.

Если уполномоченный банк посчитает необходимым, он может потребовать от клиента любые документы, на основании которых осуществляется валютная операция. Клиенты обязаны представить в уполномоченный банк необходимые документы еще до осуществления валютных операций, если иное не установлено Банком России.

В целях валютного контроля основными реквизитами контракта являются:

условия расчетов на экспортируемые товары;

наличие в контракте условий, предусматривающих поступление выручки за экспортируемые товары на банковский счет экспортера в уполномоченном банке;

наличие или отсутствие в контракте условий, предусматривающих проведение валютных операций, связанных с движением капитала.

Паспорт сделки должен быть подписан сотрудником банка, а на оборотной стороне листа оригинала контракта, содержащего подписи сторон, он также обязан сделать запись "Контракт принят на расчетное обслуживание (полное наименование банка) (число) (месяц) (год)", удостоверенную подписью и печатью банка.

Подпись сотрудника банка на паспорте сделки означает, с одной стороны, что банк принял данный контракт на обслуживание, с другой стороны, что у него появились обязанности агента валютного контроля. С этого момента банк вместе с клиентом отвечает за возврат выручки от экспортной сделки.

Один из экземпляров паспорта сделки должен быть возвращен экспортеру вместе с оригиналом контракта. Второй экземпляр паспорта сделки служит основанием для формирования уполномоченным банком досье, которое оформляется по каждому паспорту сделки. Досье включает помимо паспорта сделки также другие документы, поступающие в банк в связи с операциями в рамках реализации контракта:

копии контракта (либо выписки из контракта), изменений и дополнений к нему;

копии разрешений, представленных экспортером в банк на проведение валютных операций, связанных с движением капитала;

копии межбанковских сообщений, подтверждающих поступление в пользу экспортера (либо перевод экспортером иностранному контрагенту) денежных средств по контракту;

ведомость банковского контроля;

иные документы, заполняемые банком или поступающие в банк в связи с данными паспорта сделки.

По каждой экспортной сделке должна быть составлена также учетная карточка таможенно-банковского контроля. Это документ валютного контроля, составленный по установленной форме и содержащий необходимые для осуществления валютного контроля сведения об экспортируемом по контракту товаре из грузовой таможенной декларации, а также сведения о поступлениях выручки. Учетная карточка составляется таможенным органом, а затем передается в электронном виде по телекоммуникационным сетям в банк. В случае непоступления в банк этого документа банк самостоятельно составляет его на основе грузовой таможенной декларации. Такая карточка может быть использована при проведении целевых проверок соблюдения валютного законодательства в соответствии с поручениями вышестоящих таможенных органов, а также для организации самостоятельных проверок поступления валютной выручки от экспорта товаров в соответствии с планами работы таможенных органов по осуществлению валютного контроля.

Учетная карточка составляется по каждой отгрузке в рамках осуществления валютного контроля по одной внешнеэкономической сделке. Таким образом, учетных карточек может быть несколько. Эти карточки группируют в реестре по принципу календарной последовательности ожидаемого поступления валютной выручки от экспорта товаров на транзитные счета экспортеров.

Через 90 дней после завершения операций по контракту, но не ранее даты отправки в таможенные органы всех имеющихся в банке учетных карточек по данному паспорту сделки, досье закрывается и сдается в архив банка. При закрытии досье в него помещается ведомость валютного контроля, распечатанная на бумажном носителе, подписанная ответственным лицом банка и заверенная печатью банка. Досье подлежит хранению не менее 5 лет после его закрытия.

Указом Президента РФ от 21 ноября 1995 г. № 1163 "О первоочередных мерах по усилению системы валютного контроля в Российской Федерации" установлено, что уполномоченные банки за выполнение ими функций агентов валютного контроля имеют право взимать с клиентов, оформивших в этих банках паспорта сделок, плату в размере не более 0,15% суммы сделки, по которой уполномоченный банк осуществляет валютный контроль. Порядок взимания указанной суммы подлежит определению договором между банком и экспортером.

Уполномоченный банк может отказать клиенту в подписании паспорта сделки и вернуть документы, если имеют место:

несоответствия данных, содержащихся в контракте, сведениям, указанным в паспорте сделки;

несоответствия предусмотренных контрактом валютных операций требованиям законодательных и иных нормативных актов Российской Федерации;

оформление паспорта сделки с нарушением установленных требований;

отсутствие в контракте условий, предусматривающих поступление выручки на счет экспортера в банке;

представление в банк контракта, составленного на иностранном языке, при отсутствии его перевода на русский язык;

непредставление экспортером в банк копии разрешения, полученного в Банке России, в случаях, если осуществление контрактных условий предусматривает проведение валютных операций, связанных с движением капитала.

В случае отказа банком подписать паспорт сделки экспортер может внести необходимые изменения в контракт или обжаловать действия банка в суде, если он считает, что его действия соответствуют законодательству. Следует иметь в виду, что в уже оформленный паспорт сделки допускается вносить изменения на основе фактов изменений в контракте. Факт внесения изменений оформляется в двух экземплярах в виде нового паспорта сделки. Однако дата регистрации первоначального паспорта сделки переносится в переоформленный паспорт сделки.

После того как оформлен паспорт сделки в уполномоченном банке, экспортер оформляет экспортную сделку в таможенных органах. Одновременно с представлением грузовой таможенной декларации в таможенный орган, который обеспечивает таможенное оформление экспортируемых товаров, экспортер обязан представить заверенную подписью лица, имеющего право первой подписи, и оттиском круглой печати ксерокопию оригинала паспорта сделки, который у него хранится.

В случае внесения изменений и дополнений в контракт внешнеэкономической сделки требуется представить ксерокопию вновь оформленного в уполномоченном банке паспорта сделки.

Представитель таможенного органа обязан проверить соответствие сведений паспорта сделки (согласно ксерокопии) данным заявленной грузовой таможенной декларации, условиям кон-

тракта и информации из других документов, поступивших в таможенные органы. Также проверяется подлинность подписей и печати на документах согласно образцам. В случае наличия расхождений содержания документов, а также подписей и оттисков печатей таможенные органы обязаны приостановить выпуск экспортируемых товаров. При отсутствии указанных расхождений в документах, а также при выполнении всех иных требований таможенного законодательства представитель таможенного органа обязан поставить свою подпись на ксерокопии паспорта сделки и заверить подпись своей личной номерной печатью. При этом ксерокопия паспорта сделки, подписанная и заверенная личной печатью представителя таможенного органа, вместе с экземпляром грузовой таможенной декларации остается в делах таможни.

После завершения таможенного оформления товара экспортер представляет ксерокопию с третьего листа грузовой таможенной декларации, которая удостоверяется оригинальным оттиском личной номерной печати должностного лица таможенного органа, в уполномоченный банк в течение 15 дней после даты принятия решения таможенными органами о выпуске товара. Уполномоченный банк впоследствии использует ксерокопию грузовой таможенной декларации для формирования ведомости банковского контроля, которая, в свою очередь, помещается в досье.

В ведомости валютного контроля должны быть отражены сведения о поступлении денежных средств по контракту. При этом информация о поступлении выручки переносится с использованием программного комплекса из ведомости в учетную карточку, которая подлежит отправке в таможенные органы. Банк должен проконтролировать поступление выручки отдельными платежами в случае поставки товара в адрес иностранного партнера партиями. В данном случае банк обязан распределить каждый разовый платеж путем соотнесения с объемом поставляемого за рубеж товара. Главное в этом случае — обеспечение совпадения общей суммы выручки и фактурной стоимости товара.

Банк применяет два способа для распределения сумм полученной выручки по произведенным по паспорту сделки отгрузкам товара. Первый способ базируется на указаниях экспортера о распределении поступивших сумм выручки в соответствии с партиями поставляемого товара. Во втором случае, при согласии экспортера, банк самостоятельно распределяет по произведенным отгрузкам поступившую выручку. За основу во втором случае берется календарная последовательность отгрузки товара. Однако в любом случае только экспортер принимает окончательное решение относительно метода распределения выручки.

Уполномоченный банк и таможенный орган осуществляют обмен информацией по каждой экспортной сделке. Порядок передачи информации определяют таможенные органы.

После идентификации поступившей экспортной выручки по контролируемой внешнеэкономической сделке банк направляет в таможенный орган учетную карточку с внесенной в нее информацией о факте поступления выручки. Вместе с учетной карточкой в автоматическом режиме с использованием программного комплекса банк обязан передать сведения о платежах из ведомости банковского контроля.

В случае поступления по сделке дополнительных сумм выручки либо возврате этих сумм после направления учетной карточки в таможенный орган банк обязан скорректировать свою информацию с учетом новых данных, т. е. направить новую учетную карточку в течение 15 дней после факта получения новых сведений.

Непоступление в срок экспортной выручки предполагает направление в уполномоченный банк, который обслуживает экспортную сделку, запроса таможенного органа относительно информации о поступлении экспортной выручки. Одновременно банк направляет предписания в адрес экспортера представить информацию относительно причин непоступления в контрактные сроки, зафиксированные в документах таможенно-банковского контроля, экспортной выручки. Копия запроса для контроля его исполнения направляется в территориальное учреждение Банка России по месту нахождения уполномоченного банка.

Если в результате обмена информацией подтвердится факт непоступления в установленные сроки валютной выручки, то уполномоченный сотрудник таможенного органа обязан оформить протокол о нарушении таможенных правил и официальное представление на бланке о репатриации валютной выручки от экспорта товаров. Это представление вручается под расписку экспортеру, который привлекается к ответственности. При этом он имеет право представить объяснения по поводу его привлечения к ответственности.

Обращаем внимание читателей, что не признаются правонарушениями случаи непоступления в полном объеме валютной

выручки на счет в уполномоченных банках, если они связаны с банковскими расходами резидента в соответствии с условиями контракта или с возвратом в Российскую Федерацию товара, ранее вывезенного в таможенном режиме экспорта.

Контроль за проведением импортных операций

Для повышения эффективности валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров и на основании Закона Российской Федерации "О валютном регулировании и валютном контроле", реализации положений Таможенного кодекса Российской Федерации введена совместная инструкция Банка России и ГТК России от 04.10.2000 № 91-И и № 01-11/28644 (соответственно) "О порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров". Здесь в первую очередь контролируется обоснованность платежа в адрес иностранного партнера. При этом в качестве средства платежа разрешено использовать не только прямые платежи, но и передачу векселей, эмитированных в иностранной валюте или в российских рублях. Основными документами контроля являются:

паспорт импортной сделки,
учетная карточка импортируемых товаров,
карточка платежа,
досье по импортной сделке.

Паспорт импортной сделки — документ валютного контроля, который содержит необходимые для осуществления валютного контроля сведения из контракта (договора, соглашения) между резидентом (юридическим лицом или физическим лицом, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя) и нерезидентом, предусматривающего оплату иностранной валютой, валютой Российской Федерации, векселями в иностранной валюте или в валюте Российской Федерации товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации.

Паспорт сделки оформляется резидентом, от имени которого заключен контракт (далее — Импортером). Если товар импортируется на условиях договора комиссии (агентирования), и покупателем выступает российский комиссионер (агент), то паспорт сделки оформляется на его имя, так как он выступает как импортер.

По каждому контракту Импортер оформляет один паспорт сделки, подписываемый одним банком Импортера.

Для оформления паспорта сделки Импортер представляет в банк Импортера:

два заполненных экземпляра паспорта сделки;

копию контракта, на основании которого был составлен паспорт сделки, заверенную в установленном порядке.

Если по объему полный текст контракта занимает более 5 листов, Импортер с согласия уполномоченного банка может вместо копии всего контракта, на основании которого был составлен паспорт сделки, представить выписки из контракта, содержащие сведения, необходимые для контроля за правильностью составления паспорта.

Копия контракта, составленного на иностранном языке, должна быть представлена с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке.

Если необходимо, то вместе с перечисленными документами Импортер представляет заверенные в установленном порядке копии разрешений на осуществление валютных операций в случаях, когда в соответствии с законодательством РФ осуществление валютных операций, предусмотренных условиями контракта, требует получения разрешений.

Паспорт сделки подписывает сотрудник уполномоченного банка, подпись которого заверяется печатью банка. Первый экземпляр паспорта сделки возвращается Импортеру.

Второй экземпляр — помещается в досье.

Уполномоченный банк может отказать в подписании паспорта из-за:

несоответствия данных, содержащихся в контракте, данным, указанным в паспорте;

несоответствия предусмотренных контрактом валютных операций законодательству Российской Федерации;

оформления паспорта сделки с нарушениями требований, установленных настоящей Инструкцией;

непредставления Импортером в уполномоченный банк какого-либо из требуемых документов;

отсутствия в контракте условий, предусматривающих ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Все документы, на основании которых оформляется импортная сделка, собираются в досье по импортной сделке.

Карточка платежа необходима для записи сведений об осуществляемых в соответствии с импортным контрактом платежах в иностранной валюте или в валюте Российской Федерации, а также о передаче нерезиденту векселя в иностранной валюте или в валюте Российской Федерации в счет обязательств импортера по контракту.

В учетной карточке импортируемых товаров отражают сведения из грузовой таможенной декларации об общей фактурной стоимости импортированных товаров.

Сводные сведения об операциях по импортному контракту собирают в ведомости банковского контроля.

В соответствии с требованиями, содержащимися в Инструкции № 91-И, оплата импортируемых товаров иностранной валютой или валютой Российской Федерации; оплата Импортером в счет обязательств по контракту выданного Импортером простого векселя в иностранной валюте или в валюте Российской Федерации, а также переводного векселя в иностранной валюте или в валюте Российской Федерации, плательщиком по которому является Импортер, может осуществляться Импортером только с его банковских счетов, открытых в банке Импортера и указанных в паспорте импортной сделки.

Датой оплаты по Контракту в зависимости от способа оплаты импортируемых товаров считается одна из следующих дат:

дата списания денежных средств со счета Импортера, в том числе при оплате Импортером векселя, плательщиком по которому является Импортер, если счет Импортера и счет получателя денежных средств открыты в банке Импортера;

дата передачи Импортером нерезиденту векселя, по которому Импортер не является плательщиком, если импортируемые товары оплачиваются путем передачи Импортером именно такого векселя;

дата списания денежных средств со счета "Ностро" банка Импортера или зачисления денежных средств на открытый в банке Импортера счет "Лоро" банка получателя денежных средств по контракту, в том числе при оплате Импортером векселя, плательщиком по которому является Импортер, — в остальных случаях.

Оплата импортируемых товаров иностранной валютой или валютой Российской Федерации с банковского счета третьего лица — резидента, не являющегося Импортером, осуществляется в порядке, установленном Банком России.

Следует обратить внимание, что передача товаров, импортируемых на территорию Российской Федерации, возврат уплаченного аванса или предварительной оплаты, а также иные платежи по импортному контракту в пользу Импортера могут быть осуществлены как нерезидентом, являющимся стороной по этому контракту, так и иным нерезидентом.

Уполномоченные банки могут взимать с Импортеров плату в иностранной валюте за выполнение функций агентов валютного контроля. Эта плата может быть произведена в иностранной валюте по тем контрактам, оплата по которым осуществляется иностранной валютой или векселями в иностранной валюте.

В соответствии с требованиями Инструкции № 91-И таможенное оформление товаров, ввезенных по импортному контракту и помещаемых под таможенные режимы "выпуск для свободного обращения", "реимпорт", "таможенный склад", "магазин беспошлинной торговли", "переработка товаров на таможенной территории", "переработка товаров под таможенным контролем", "временный ввоз", "свободная таможенная зона", "свободный склад", "отказ в пользу государства", "уничтожение", либо товаров, ввезенных по импортному контракту и предназначенных непосредственно и исключительно для реэкспорта, осуществляется при условии представления в таможенный орган одновременно с ГТД ксерокопии паспорта импортной сделки.

При первоначальном обращении в таможенный орган для таможенного оформления товаров, ввезенных по контракту, представляется ксерокопия паспорта импортной сделки, заверенная подписью ответственного лица банка Импортера и печатью банка Импортера, которая остается в делах таможенного органа.

При таможенном оформлении последующих поставок товаров по паспорту импортной сделки в таможенном органе, в делах которого хранится ксерокопия данного паспорта, оформленная в указанном выше порядке, этому таможенному органу может быть представлена ксерокопия паспорта сделки, заверенная Импортером.

Таможенный орган проверяет соответствие сведений, заявленных в ГТД, условиям контракта, сведениям, содержащимся в представленной ксерокопии паспорта импортной сделки.

Если расхождения в документах отсутствуют, то представитель таможенного органа ставит подпись на ксерокопии паспорта и заверяет ее личной номерной печатью.

Ксерокопия паспорта, оформленная в порядке, установленном п.4.6 Инструкции № 91-И, вместе с экземпляром ГТД хранится в делах таможенного органа.

После принятия решения таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с заявляемым таможенным режимом с третьего листа ГТД, в графе 28 которой указаны номер и дата паспорта импортной сделки, снимается ксерокопия, которая заверяется оттиском личной номерной печати и подписью представителя таможенного органа. Эта ксерокопия ГТД представляется Импортером в уполномоченный банк.Уполномоченный банк контролирует обоснованность оплаты импортируемых товаров, заполняет карточки платежа, сверяет полученные данные и даты оплаты с таможенным органом.

Обмен документами валютного контроля между банком и ГТК России осуществляется в электронном виде по телекоммуникационной сети в порядке, установленном ГТК России.

Контроль за внешнеторговыми бартерными сделками

Резиденты могут заключать договоры внешнеторговых бартерных сделок. Исполнение таких договоров также контролируется государственными органами. В настоящее время контроль осуществляют Министерство экономического развития и торговли РФ и Государственный таможенный комитет. Порядок контроля и учета за исполнением внешнеторговых сделок установлен совместным положением ВЭК РФ, МВЭС РФ, ГТК РФ от 28 мая 1997 г. №-07-26/3226, 10-83/2007, 01-23/10035 "Об осуществлении на территории Российской Федерации контроля и учета внешнеторговых бартерных сделок, предусматривающих выполнение работ, предоставление услуг и результатов интеллектуальной деятельности, выраженных в материально-вещественной форме".

Этот документ был издан в соответствии с требованиями Указа Президента Российской Федерации от 18 августа 1996 г. № 1209 "О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок" и постановления Правительства Российской Федерации от 31 октября 1996 г. № 1300 "О мерах по государственному регулированию внешнеторговых бартерных сделок". Он регламентирует правила оформления, переоформления и выдачи паспорта бартерной сделки, формирования и ведения базы данных, а также информационного обмена между уполномоченными министерствами и ведомствами.

В соответствии с этим документом российские лица — резиденты обязаны по каждому бартерному договору оформить в Министерстве экономического развития и торговли Российской Федерации либо в уполномоченных им органах паспорт бартерной сделки, содержащий необходимые сведения о договоре, изложенные в установленной форме.

При совершении бартерных сделок экспорт и импорт работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности может быть осуществлен только после оформления паспортов.

При этом на указанные органы возложены определенные функции.

В частности, Минэкономразвития и торговли России:

осуществляет контроль при оформлении паспортов за соответствием условий в представляемых документах требованиям Указа Президента Российской Федерации от 18.08.96 №1209 и иных актов законодательства Российской Федерации, предъявляемым к бартерным сделкам;

дает заключение об обстоятельствах, повлекших несоблюдение требований об обязательном ввозе товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, эквивалентных по стоимости экспортируемым работам, услугам, результатам интеллектуальной деятельности;

при выдаче разрешений, предусмотренных п. 3 Указа Президента Российской Федерации от 18.08.96 г. № 1209, определяет обоснованность превышения российскими лицами, заключившими или от имени которых заключены бартерные сделки, сроков, установленных законодательством Российской Федерации для исполнения текущих валютных операций, а также выполнения иностранным лицом встречного обязательства способом, не предусматривающим ввоза на таможенную территорию Российской Федерации товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности;

обеспечивает автоматизированный учет паспортов;

обеспечивает контроль за исполнением российскими лицами, заключившими или от имени которых заключены бартерные сделки, предусматривающие экспорт работ, услуг и результатов интеллектуальной деятельности, требований, установленных нормативными актами;

осуществляет проверки по соблюдению требований нормативных актов в области регулирования бартерных сделок на основании имеющейся информации, а также информации, полученной от ГТК России и других органов.

В случаях, когда результаты выполненных работ и предоставленных услуг, выраженные в материально-вещественной форме, перемещаются через таможенную границу Российской Федерации и подлежат таможенному оформлению в порядке, определенном ГТК России, контроль за исполнением требований, установленных к бартерным сделкам, предусматривающим экспорт указанных результатов, осуществляет ГТК России.

Контроль за платежами по договорам о выполнении работ, услуг

Контроль осуществляют также и за валютными перечислениями иностранным исполнителям по договорам о выполнении работ, услуг, передаче результатов интеллектуальной деятельности. Здесь действуют два документа:

1. Указание ЦБР от 30 декабря 1999 г. № 721-У (далее — указания № 721-У) "О покупке юридическими лицами — резидентами иностранной валюты для осуществления платежей за выполнение работ, оказание услуг или передачу результатов интеллектуальной деятельности" (с изменениями от 19 июля 2001 г.).

2. Инструкция ВЭК РФ и ЦБР от 10 февраля 2000 г. № 03-26/493, 88-И "О порядке выдачи заключений об обоснованности платежей в иностранной валюте по договорам о выполнении работ, оказании услуг или передаче результатов интеллектуальной деятельности".

Действие первого документа распространяется на покупку юридическими лицами — резидентами иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации для осуществления платежей в пользу нерезидентов за выполнение работ, оказание услуг или передачу результатов интеллектуальной деятельности, по заключенным между ними договорам, в том числе по смешанным договорам, предусматривающим наряду с поставкой товаров оказание услуг, выполнение работ или передачу результатов интеллектуальной деятельности.

Виды услуг и работ, на которые необходимо получать разрешение, установлены в Приложении № 1 к указаниям № 721-У.

Заключение об обоснованности платежей в иностранной валюте за работы, услуги, результаты интеллектуальной деятельности выдает Министерство финансов Российской Федерации в порядке и по форме, устанавливаемым Минфином России.

Организации-резиденты не должны получать заключение, если для проведения указанных выше операций требуется разрешение ЦБ РФ на проведение валютных операций, связанных с движением капитала, а также если общая стоимость работ, услуг или результатов интеллектуальной деятельности (цена договора) по договорам не превышает сумму, эквивалентную 10 тыс. долл. США.

В остальных случаях покупка юридическими лицами — резидентами иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке Российской Федерации для осуществления платежей в пользу нерезидентов за выполнение работ, оказание услуг или передачу результатов интеллектуальной деятельности осуществляется при условии одновременного представления юридическим лицом-резидентом в исполняющий банк заключения Минфина России и поручения на покупку.

Заявитель представляет в Минфин России документы, установленные Инструкцией № 88-И, при наличии следующих оснований:

1. Покупка иностранной валюты производится для осуществления платежей за выполнение работ, оказание услуг или передачу результатов интеллектуальной деятельности для государственных нужд.

2. Иностранная валюта покупается для совершения платежей за выполнение работ, оказание услуг или передачу результатов интеллектуальной деятельности за счет средств, выделенных на эти цели из федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации.

3. Расчеты производятся в форме документарного безотзывного аккредитива.

4. Обеспечение исполнения нерезидентом обязательств по договору производится одним из следующих способов:

а) выдачей гарантии банка-нерезидента в пользу Заявителя в качестве обеспечения исполнения нерезидентом обязательства по выполнению работ, оказанию услуг, передаче результатов интеллектуальной деятельности или по возврату уплаченной за них Заявителем предоплаты.

б) заключением между Заявителем и страховой организацией-резидентом, имеющей лицензию на право страховой деятельнос-

ти, предусматривающую страхование экспортных кредитов, договора страхования риска неплатежа вследствие неисполнения своих обязательств нерезидентом, поручителем (гарантом), а также вследствие действий государственных органов страны иностранного контрагента;

в) наличием векселя, выданного нерезидентом, являющимся контрагентом Заявителя по договору, в пользу Заявителя, авалированного банком-нерезидентом;

г) залогом имущества нерезидента, предоставленного Заявителю в качестве обеспечения исполнения обязательства по выполнению работ, оказанию услуг, передаче результатов интеллектуальной деятельности либо возврата уплаченной нерезиденту предоплаты за работы, услуги, результаты интеллектуальной деятельности.

5. А также в следующих случаях:

а) учредителем (участником) Заявителя является Российская Федерация;

б) учредителем (участником) Заявителя является субъект Российской Федерации;

в) период деятельности резидента с момента государственной регистрации составляет не менее 1 года, и Заявитель имеет ходатайство руководителя (главы администрации) субъекта Российской Федерации по месту нахождения о выдаче Заключения.

Таким образом, действие Инструкции № 88-И направлено в основном для контроля за использованием бюджетных или государственных средств.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Организация бухгалтерского учета в рамках нового Плана счетов

Любая организация самостоятельно планирует свою деятельность и определяет способы достижения поставленных задач. *Обобщающим финансовым показателем хозяйственной деятельности* организации является прибыль, т.е. сумма превышения выручки, начисленной за реализованную продукцию, работы и услуги, *над суммой* затрат на их выполнение. Прибыль, остающаяся у организации после удержания налогов и прочих платежей в бюджет, поступает в распоряжение ее собственников. Сумма прибыли направляется ими в первую очередь для выплаты дивидендов, а затем для обеспечения производственного и научно-технического развития организации.

Кроме деятельности внутри России, каждая организация может осуществлять и внешнеэкономическую деятельность, которая требует отражения на определенных счетах бухгалтерского учета. При анализе финансовых результатов деятельности организации собственники в первую очередь опираются на результаты, полученные в бухгалтерском учете.

Добиться того, чтобы бухгалтерская информация была объективной, достоверной, понятной и защищенной как для внутренних, так и внешних пользователей, каковыми зачастую являются собственники организации, можно лишь при творческом подходе и знании основных нормативных документов.

Отметим, что в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" организационно-методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории Российской Федерации регламентируются государством в лице Правитель-

ства РФ. Правительство определило, что Министерство финансов РФ является органом, регламентирующим порядок ведения бухгалтерского учета. В настоящее время Министерство финансов выпустило ряд положений по бухгалтерскому учету, требования которых должна выполнять любая организация. К таким документам относят:

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н;

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н;

Положения по бухгалтерскому учету:

"Учетная политика организации"(ПБУ 1/98). Утверждено Приказом Минфина РФ от 09.12.1998 г. № 60н;

"Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000). Утверждено Приказом Минфина РФ от 10.01.2000 г. № 2н;

"Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/96). Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н;

"Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01). Утверждено Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н;

"Учет основных средств" (ПБУ 6/01). Утверждено Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н;.

"События после отчетной даты" (ПБУ 7/98). Утверждено Приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н;

"Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/98). Утверждено Приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 57н;

"Доходы организации" (ПБУ 9/99). Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н;

"Расходы организации" (ПБУ 10/99). Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н;

"Информация об аффилированных лицах" (ПБУ 11/2000). Утверждено Приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 5н;

"Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000). Утверждено Приказом Минфина РФ от 27.01.2000 г. № 11н;

"Учет государственной помощи" (ПБУ 13/2000). Утверждено Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н;

"Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000). Утверждено Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н;

"Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" (ПБУ 15/01). Утверждено Приказом Минфина РФ от 02.08.2001 г. № 60н .

Названные документы предусматривают право организаций на основе соответствующих нормативов самостоятельно определять конкретные формы и методы организации учета и контроля исходя из организационно-правовой формы хозяйствования, отраслевых особенностей, специфики сферы и характера деятельности, квалификации персонала и других задач.

Эти права реализуются в разработке собственной учетной политики организации, в которой должна быть определена совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Порядок ведения бухгалтерского учета определяется способами группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организацией документооборота, инвентаризации, способами применения счетов бухгалтерского учета, системой регистров бухгалтерского учета, обработки информации и др.

При формировании учетной политики предполагается имущественная обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временная определенность фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Еще до формирования учетной политики необходимо знать объем бухгалтерской информации и ее назначение для целей отчетности, налогообложения, управления и контроля хозяйственной деятельности организации и сроки ее формирования.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности главный бухгалтер организации должен предусмотреть в учетной политике те ее элементы, которые позволяли бы полно и точно отразить особенности этой деятельности в бухгалтерском учете и в налогообложении операций, связанных с экспортом, импортом, инвестиционной деятельностью.

Приступая к разработке учетной политики, необходимо учесть основные допущения и требования, ее определяющие.

Под допущениями понимаются условия деятельности организации, которые должны обязательно ею исполняться на весь период действия учетной политики, а именно:

1) допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

2) допущение имущественной обособленности предприятия; т.е. в балансе организации отражаются имущество и обязательства, ей принадлежащие. Имущество и обязательства собственников организации (учредителей) и других предприятий (комитентов и принципалов, собственников давальческого сырья) учитываются обособленно;

3) допущение непрерывности деятельности организации свидетельствует о том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;

4) допущение последовательности применения учетной политики, т.е. выбранная организацией учетная политика применяется последовательно, от одного отчетного года к другому.

Правильно разработанная учетная политика, учитывающая условия и возможности ведения хозяйственной деятельности должна обеспечить:

полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);

рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. При этом некоторые элементы учетной политики утверждаются отдельно, как приложения к ней.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. В нем может быть использовано столько счетов и субсчетов, сколько необходимо для отражения хозяйственной деятельности. При этом действующий План счетов, утвержденный приказом Минфина РФ № 94н, для учета специфических операций допускает введение в него дополнительных синтетических счетов с использованием свободных кодов счетов только по согласованию с Министерством финансов РФ (или другим соответствующим органом). В то же время организации могут самостоятельно уточнять содержание отдельных субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Кроме того, в случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организации могут дополнять ее, соблюдая основные методические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета.

Приведем в качестве примера рабочий план счетов, который может быть принят к применению организацией, осуществляющей экспортно-импортные операции.

Элементы рабочего плана счетов для отражения операций при внешнеэкономической деятельности

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
01	Основные средства	1. Собственные основные средства 2. Основные средства, полученные в лизинг	По группам и наименованиям основных средств и по материально ответственным лицам

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
02	Амортизация основных средств	1. Амортизация собственных основных средств 2. Амортизация основных средств, полученных в лизинг	
03	Доходные вложения в материальные ценности	1. Здания 2. Оборудование 3. Выбытие доходных вложений в материальные ценности	По наименованиям и материально ответственным лицам
08	Вложения во внеоборотные активы	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Приобретение объектов по договору лизинга	По видам вложений и по объектам
10	Материалы	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы	По наименованиям и материально ответственным лицам

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
		7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Формирование стоимости импортных материалов	
15	Заготовление и приобретение материальных ценностей	1. Заготовление и приобретение материальных ценностей на территории РФ 2. Формирование стоимости импортных материальных ценностей	По наименованиям и материально ответственным лицам
16	Отклонения в стоимости материальных ценностей		По группам материалов
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1. НДС при приобретении основных средств 2. НДС по приобретенным НМА 3. НДС по приобретенным материально-производственным запасам 4. НДС по штрафным санкциям, начисленным по хозяйственным договорам 5. НДС по приобретенным и оплаченным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции, работам, услугам	

3—2927

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
20	Основное производство	1. Производство продукции работ, услуг, облагаемых НДС 2. Производство экспортируемой продукции, работ, услуг 3. Производство прдукции, работ, услуг, не облагаемых НДС	По видам продукции, работ, услуг
25	Общепроизводственные расходы		По статьям расходов
26	Общехозяйственные расходы		По статьям расходов
41	Товары	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия 5. Товары экспортируемые 6. Товары импортные 7. Формирование стоимости импортных товаров	По наименованиям и местам хранения
42	Торговая наценка		
43	Готовая продукция	1. Готовая неэкспортируемая продукция 2. Готовая экспортируемая продукция	По наименованиям продукции
44	Расходы на продажу	1. Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров) 2. Расходы на продажу продукции внутри страны 3. Прочие расходы на продажу товаров	По статьям расходов

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
45	Товары отгруженные	1. Товары экспортируемые отгруженные комиссионеру 2. Товары экспортируемые отгруженные в пути 3. Товары экспортируемые отгруженные в порту 4. Товары, экспортируемые комиссионером, отгруженные покупателю	По наименованиям и местам нахождения
50	Касса	1.Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы 4. Касса в валюте	
51	Расчетные счета		
52	Валютные счета	1. Валютные счета внутри страны 2. Валютные счета за рубежом 3. Транзитный валютный счет 4. Специальный транзитный валютный счет	По видам валют
55	Специальные счета в банках	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета 4. Специальный карточный счет 5. Текущие счета, открытые филиалами и другими структурными подразделениями 6. Счета по учету целевого финансирования	По видам аккредитивов, валюты
57	Переводы в пути	1. Валютные средства, перечисленные для продажи 2. Депонированная банком валюта для продажи	

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
		3. Средства, перечисленные для покупки валюты 4. Валютные средства, приобретенные банком, но еще не зачисленные на валютные счета 5. Средства, полученные от продажи валюты, но еще не зачисленные на расчетные счета	
58	Финансовые вложения	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества	По видам вложений
59	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги		
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в рублях 2. Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях 3. Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте 4. Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте 5. Расчеты по векселям выданным 6. Расчеты по коммерческому кредиту	По наименованиям поставщиков, договорам, счетам

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	1. Расчеты по авансам, полученным в рублях 2. Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях 3. Расчеты по авансам, полученным в валюте 4. Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте 5. Расчеты по векселям полученным 6. Расчеты по переуступке прав требования	По наименованиям покупателей и заказчиков, договорам, счетам
63	Резервы по сомнительным долгам		
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	1. Краткосрочные кредиты в рублях 2. Краткосрочные кредиты в валюте 3. Краткосрочные займы в рублях 4. Краткосрочные займы в валюте	По наименованиям займодавцев или кредиторов, срокам, условиям погашения
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	1. Долгосрочные кредиты в рублях 2. Долгосрочные кредиты в валюте 3. Долгосрочные займы в рублях 4. Долгосрочные займы в валюте	По наименованиям займодавцев или кредиторов, срокам, условиям погашения
68	Расчеты по налогам и сборам	1. Расчеты по налогу на прибыль 2. Расчеты по налогу на имущество 3. Расчеты по НДС	

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
		4. Расчеты по налогу на пользователей автодорог 5. Расчеты по налогу с продаж 6. Расчеты по налогу на рекламу 7. Расчеты по налогу с владельцев автотранспортных средств 8. Расчеты по налогу на доходы физических лиц 9. Расчеты по налогу на землю 10. Расчеты по отчислениям на воспроизводство минерально-сырьевой базы 11. Расчеты по акцизам 12. Расчеты за право пользования недрами 13. Расчеты по налогу на доходы иностранных юридических лиц	
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию	
71	Расчеты с подотчетными лицами	1. Расчеты с подотчетными лицами в рублях 2. Расчеты с подотчетными лицами в валюте	По подотчетным лицам
75	Расчеты с учредителями	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов	По наименованиям предприятий

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам 5. Расчеты с таможней 6. Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам 7. Расчеты по НДС, начисленному , но еще не оплаченному покупателями 8. Расчеты по договору лизинга 9. Расчеты с экспедиторами 10. Расчеты по договорам коммерческой концессии (лицензионнным договорам)	По дебиторам и кредиторам
90	Продажи	1. Выручка 1/1. Выручка от продаж на территории РФ 1/2. Выручка от продаж по нулевой ставке НДС 1/3. Выручка от продаж вне территории РФ 1/4. Выручка от посреднической деятельности 2. Себестоимость продаж 2/1. Себестоимость продаж на территории РФ 2/2. Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС 2/3. Себестоимость продаж вне территории РФ	По видам деятельности

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
		2/4. Расходы, связанные с продажей 3. НДС 4. Акцизы 5. Экспортные пошлины 6. Налог с продаж 9. Прибыль (убыток) от продаж 9/1. Прибыль (убыток) от продаж на территории РФ 9/2. Прибыль (убыток) от продаж по нулевой ставке НДС 9/3. Прибыль (убыток) от продаж вне территории РФ 9/4. Прибыли или убытки от посреднической деятельности	
91	Прочие доходы и расходы	1. Прочие доходы 1/1. Доходы от купли-продажи валюты 1/2. Прочие доходы 2. Прочие расходы 2/1. Расходы от купли-продажи валюты 2/2. Прочие расходы 3. Курсовые разницы 9. Сальдо прочих доходов и расходов 9/1. Прибыль (убыток) от операций с валютой 9/2. Сальдо прочих доходов и расходов	По видам прочих доходов и расходов
97	Расходы будущих периодов		По видам расходов будущих периодов

Продолжение

Номер счета	Наименование синтетического счета	Наименование и шифр субсчета в рабочем плане счетов	Критерии построения аналитического учета
1	2	3	4
98	Доходы будущих периодов	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей 5. Платежи за передачу исключительных прав	По видам доходов
99	Прибыли и убытки		

Формы первичных учетных документов. Документ — письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Первичные документы обеспечивают сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации. К учету принимается только правильно оформленный документ, а именно тот, в котором заполнены все обязательные реквизиты (см. ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете"). Обязательными реквизитами являются: наименование организации, наименование документа, его номер, дата, краткое содержание хозяйственной операции, ее количественное и денежное выражение, подписи лиц, отвечающих за данную хозяйственную операцию.

Работники служб, на которых возложена обязанность составления документов, необходимых для бухгалтерского учета и контроля, несут ответственность за их некачественное оформление, задержку передачи в бухгалтерию, недостоверность содержащихся

в них данных, а также за составление документов, отражающих незаконные операции.

Требования к документальному оформлению хозяйственных операций изложены также в Федеральном законе "О бухгалтерском учете": записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записи простой карандаш.

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

В указанном законе приведены требования к применяемым бланкам строгой отчетности. В частности, бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, должны быть пронумерованы в порядке, установленном министерствами и ведомствами (нумератором, типографским способом).

Запрещено принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей. Такие документы должны быть переданы главному бухгалтеру организации для принятия решения.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке — дату записи в учетный регистр или дату ввода информации в бухгалтерскую программу за подписью лица, ответственного за ввод содержания документа.

Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки "Получено" или "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года).

В нормативных документах определен и порядок исправления ошибок в первичных документах и учетных регистрах. Так, например, в тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим

образом: зачеркивается неправильный текст или сумма и надписывается над зачеркнутым исправленный текст или сумма. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное.

Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью "исправлено", подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

В кассовых и банковских документах исправления не допускаются.

В соответствии с действующими документами организация может применять формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом РФ.

Постановлением Госкомстата РФ и Минфина РФ от 29 мая, 18 июня 1998 г. № 57а, 27н "Об утверждении Порядка поэтапного введения в организациях независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм первичной учетной документации" установлено:

с 1 января 1999 г. первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным Госкомстатом России по согласованию с Минфином России, Минэкономики России и другими заинтересованными федеральными органами исполнительной власти по следующим разделам учета:

по учету сельскохозяйственной продукции и сырья;

по учету труда и его оплаты;

по учету основных средств и нематериальных активов;

по учету материалов;

по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ;

по учету работы строительных машин и механизмов;

по учету работ в автомобильном транспорте;

по учету результатов инвентаризации;

по учету кассовых операций;

по учету торговых операций;

по учету операций в общественном питании;

по учету продукции и материальных ценностей в местах хранения.

В том случае, когда организация для оформления операций применяет формы документов, не указанные среди перечислен-

ных выше, она должна утвердить их в приложении к учетной политике организации. К таковым можно отнести акты о выполненных работах или оказанных услугах.

В соответствии с нормативными документами первичные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений.

Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т. д.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут дооформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью).

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели.

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации, учреждения.

Сроки хранения документов бухгалтерского учета установлены в ст. 17 Федерального закона "О бухгалтерском учете": организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Сроки хранения первичных документов для налогового учета определены в Налоговом кодексе РФ. В соответствии со ст. 23 НК РФ организации должны обеспечить сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в течение четырех лет.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательному хранению в соответствии с установленными порядком и сроками. Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер организации.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы до передачи их в архив должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность. Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и переплетаются.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереплетенными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений.

Порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его механизации (автоматизации).

Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве организации, учреждения определяется соответствующими нормативными документами. Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива работникам других структурных подразделений организации, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению главного бухгалтера.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации. Документооборот — это движение первичных документов в бухгалтерском учете, а именно: создание или получение документов от других организаций, принятие к учету, обра-

ботка, передача в архив. Движение документа регламентируется графиком.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя организации.

График должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются указанные документы.

Пример графика для организации, занимающейся внешнеэкономической деятельностью, приведен в табл. 2.1. В каждой из граф указываются должности лиц, которые либо составляют, либо подписывают, либо исполняют, либо обрабатывают первичный документ.

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в регистрах бухгалтерского учета, рекомендуемых Министерством финансов РФ или разработанных министерствами, ведомствами, организациями при соблюдении общих методологических принципов бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Совокупность учетных регистров и порядок их заполнения составляют форму бухгалтерского учета. Организация может выбрать одну из трех применяемых форм: мемориально-ордерную, журнально-ордерную, автоматизированную форму учета. При автоматизированной форме учета выходные регистры либо имеют структуру журналов-ордеров и ведомостей, открываемых к ним, либо информация формируется в регистрах другой формы. При этом они также должны обеспечивать соблюдение общих методологических принципов бухгалтерского учета.

Таблица 2.1

Пример графика документооборота для организации, осуществляющей внешнеэкономическую деятельность

Наименование документа	Составление	Подпись	Исполнение	Передача в бухгалтерию	Обработка документа	Передача в архив
Грузовая таможенная декларация (ГТД)	Декларант	Лица, ответственные за составление ГТД и таможенное оформление грузов	Декларант, менеджер отдела продаж, закупок	Менеджер	Бухгалтер материального отдела или отдела по учету затрат	Бухгалтер
Отчет посредника по экспорту или импорту материальных ценностей	Менеджер отдела продаж или закупок по ВЭД	Руководитель организации или уполномоченное им лицо	Отдел продаж, снабжения	Менеджер отделов продаж, закупок по ВЭД	Бухгалтеры группы расчетов и группы по учету материальных ценностей	Бухгалтер
Акт об оказанных услугах, выполненных работах для иностранных заказчиков	Сотрудники подразделений, оказавших услуги	Руководитель организации или уполномоченное им лицо	Сотрудники подразделений организации, отделов продаж по ВЭД	Сотрудники подразделений, менеджеры, руководители подразделений	Бухгалтер, зам. главного бухгалтера группы учета финансовых результатов	Бухгалтер

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством РФ.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных организацией за определенный период времени (месяц, квартал, полугодие, год), из регистров бухгалтерского учета переносится в сгруппированном виде в бухгалтерские отчеты, т.е. используется для составления бухгалтерской отчетности.

Методы оценки активов и обязательств. Эти методы определены в положениях по учету имущества и обязательств организации: ПБУ-3, ПБУ-5, ПБУ-6, ПБУ-14, в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (Приказ МФ РФ № 34н). В случае многовариантности методов оценки в учетной политике необходимо указать тот, который будет использоваться.

Мы перечислили ряд элементов учетной политики, которые в первую очередь влияют на организацию учета внешнеэкономической деятельности. Кроме того, в учетной политике необходимо указать сроки проведения инвентаризации, установленные в организации, методы контроля за совершением хозяйственных операций, их оформлением сотрудниками организации, установленные формы и способы контроля за их действиями.

Для отражения в учете внешнеэкономических сделок необходимо знать, какие методы учета установлены для активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте. Обратимся для этого к ПБУ 3/2000.

2.2. Правила отражения в бухгалтерском учете активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Приказом Министерства финансов РФ от 10.01.2000 г. № 2н утверждено Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000) (в дальнейшем — Положение).

Это Положение устанавливает для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением банков и бюджетных организаций), единые правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с активами и обязательствами, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Оно является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и должно применяться с учетом других положений по бухгалтерскому учету.

Проанализируем основные разделы Положения.

В Положении дан перечень активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, подлежащих пересчету в рубли. При этом выделены две категории активов и обязательств.

К первой категории можно отнести средства и обязательства, подлежащие регулярной переоценке в связи с колебаниями курса валют.

Регулярной переоценке, в частности, подлежат:

денежные знаки в кассе,

средства на счетах в кредитных организациях,

денежные и платежные документы,

краткосрочные ценные бумаги,

дебиторская задолженность (средства в расчетах),

кредиторская задолженность (обязательства),

средства целевого финансирования, полученные из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи РФ в соответствии с заключенными соглашениями.

Пересчет этих активов и обязательств производится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на дату составления бухгалтерской отчетности. Для составления отчетности пересчет стоимости следует проводить по курсу, последнему по времени котировки ЦБ РФ в отчетном периоде.

Кроме того, пересчет стоимости денежных знаков в кассе и средств на счетах в кредитных организациях можно делать и по мере изменения курсов иностранных валют в течение всего отчетного периода. Пересчету подлежат только краткосрочные ценные бумаги. К ним относятся ценные бумаги, срок погашения которых менее 1 года (облигации, сертификаты) или, если срок погашения ценных бумаг не указан, те из них, которые приобретаются для получения доходов от перепродажи.

Ко второй категории отнесены средства, перечисленные в пункте 9 Положения. Для них характерен разовый пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости в рубли на момент принятия их к учету.

Перечень такого имущества включает:

основные средства,

нематериальные активы,

производственные запасы,

товары.

Не производят пересчет стоимости уставного (складочного) капитала, сформированного на дату приобретения статуса юридического лица.

Указанные активы и уставный капитал учитывают в рублевой оценке по курсу на дату совершения операции в иностранной валюте и в дальнейшем, после принятия их на учет, не переоценивают в связи с изменением курса валют. Это вполне оправданно, поскольку материальные ценности, поступающие в организацию, учитываются в размере фактических затрат, связанных с их приобретением.

В первом разделе Положения даны понятия курсовой разницы, даты составления отчетности, даты совершения операции в иностранной валюте, хозяйственной деятельности за пределами РФ.

Курсовая разница — это разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ, на дату исполнения обязательств по оплате или дату составления бухгалтерской отчетности на отчетный период, и рублевой оценкой этих актива и обязательства, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по операциям, связанным с пересчетом стоимости активов и обязательств, отнесенных нами к первой категории активов и обязательств.

Как рассчитать курсовую разницу?

Возможны два варианта.

Первый — рассчитывать курсовую разницу ежедневно по мере совершения хозяйственных операций.

Второй — в течение месяца отражать совершающиеся операции по текущему курсу ЦБ РФ, а в конце периода определить курсовую разницу за весь отчетный период. Для этого необходимо сопоставить остатки по счету, на котором ведется учет актива или обязательств, рассчитанные по текущему курсу и курсу на дату составления отчетности или конец месяца.

По нашему мнению, второй вариант более оптимален.

Здесь следует отметить, что *при росте курса иностранных валют к рублю* положительные курсовые разницы возникают по активным счетам бухгалтерского учета (в том числе по остаткам средств на валютных счетах, другим денежным средствам, краткосрочным ценным бумагам, дебиторской задолженности в иностранной валюте), отрицательные курсовые разницы — по пассивным счетам (по кредиторской задолженности).

При снижении курса иностранных валют к рублю положительные курсовые разницы образуются по пассивным счетам, отрицательные — по активным.

Рассмотрим ряд примеров.

Допустим, на валютном счете предприятия сальдо составляло 300 долл. США (по курсу на 1-е число месяца 30 руб.), или 9000 руб. Если в течение месяца никаких операций не произошло, то на конец месяца (курс 32 руб. за доллар США) сальдо составляло те же 300 долл. в валюте, а в рублевом эквиваленте — 9600 руб. Курсовая разница представляет собой разность рублевых эквивалентов указанной суммы на начало и конец месяца и составляет:

9600 — 9000 = 600 руб.

Рассмотрим более сложный вариант.

Сальдо на счете 52 "Валютные счета" равняется 300 долл. (курс 30 руб.) = 9000 руб.

Поступило за отчетный период:

10 000 долл.(курс 29) = 290 000 руб.

7000 долл.(курс 30) = 210 000 руб.

Перечислено 15 200 долл. (курс 31) = 471 200 руб.

Сальдо на конец месяца равно 2100 долл., что при расчете по текущему курсу на день совершения каждой операции составляет 37 800 руб. (9000+ 290 000+210 000–471 200).

Сальдо на конец месяца по курсу ЦБ РФ (30 руб.) составляет 2100 долл. · 30 = 63 000 руб.

Курсовая разница на конец отчетного периода определяется как разница 63 000 – 37 800 = 25 200 руб.

Следовательно, рублевый эквивалент валютного остатка по текущему курсу должен быть увеличен на рассчитанную разность:

Д-т сч. 52, К-т сч. 91-3 – 25 200 руб. — положительная курсовая разница, увеличивающая рублевый эквивалент валютного остатка.

Обратимся теперь к пассивным счетам.

Предприятие имело задолженность перед иностранным поставщиком в сумме 1500 долл. США (курс на начало месяца — 30 руб.), т.е. 45 000 руб.

В течение месяца произошли следующие операции:

- получен товар от этого поставщика на сумму 4900 долл. США, или 142 100 руб. (при курсе на дату оприходования 29 руб.);
- перечислена задолженность иностранному поставщику 6000 долл. США, или 186 000 руб. (по курсу на дату перечисления 31 руб.);
- остаток задолженности на конец месяца составил в валюте 400 долл. США, в рублевом эквиваленте по текущему курсу на дату совершения каждой операции 1100 руб. (45 000 +142 100 – – 186 000);
- этот же остаток при курсе ЦБ РФ на последнюю дату текущего месяца 30 руб. составляет 12 000 руб. (400 долл. · 30).

Так как курсовую разницу мы определяем один раз в месяц, а не по мере совершения операций, то должны определить остаток задолженности в рублях по текущим курсам и сопоставить его с остатком, который должен быть по курсу ЦБ РФ на конец месяца.

Сопоставляем суммы рассчитанных остатков по текущему курсу и по курсу ЦБ РФ:

12 000 – 1100 = 10 900 руб. — курсовая разница на счете 60 показывает, что мы должны увеличить кредиторскую задолженность перед иностранным поставщиком в рублевом эквиваленте на сумму 10 900 руб. Это в свою очередь приводит к получению внереализационного расхода и оформляется бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 91-3, К-т сч. 60 — 10 900 руб.

Если бы, к примеру, курс рубля на дату перечисления составил 29 руб. 10 коп. за доллар, то остаток по текущему курсу равнялся бы:

(45 000 + 142 100 — 174 600) = 12 500 руб.

Отрицательная разница, равная 12 000 – 12 500 = –500 руб., уменьшила бы кредиторскую задолженность перед поставщиком и принесла внереализационный доход:

Д-т сч. 60, К-т сч. 91-3 = –500 руб.

Раздел третий "Учет курсовой разницы" Положения определяет порядок отражения в учете курсовых разниц, возникающих в связи с пересчетом денежных средств и обязательств:

во-первых, курсовые разницы рассчитывают и отражают в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность;

во-вторых, курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы и расходы.

При этом курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации по мере ее принятия к бухгалтерскому учету.

Исключение составляет курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, которая подлежит отнесению на ее добавочный капитал.

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка РФ на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

В бухгалтерском учете курсовые разницы по дебиторской и кредиторской задолженностям, валютным и другим счетам отражают следующим образом.

При использовании счета 91 "Прочие доходы и расходы":

положительная курсовая разница —

Д-т сч. 60, 62, 76, 71, 52, 50, 55, К-т сч. 91;

отрицательная курсовая разница —

Д-т сч. 91, К-т сч. 60, 62, 76, 71, 52, 50, 55.

Курсовая разница, возникающая при погашении иностранными юридическими лицами задолженности по вкладам в уставный капитал, определяется на субсчете 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" и отражается:

положительная — Д-т сч. 75-1, К-т сч. 83 "Добавочный капитал"

отрицательная — Д-т сч. 83 "Добавочный капитал", К-т сч. 75-1 .

Как было отмечено ранее, в Положении по учету активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте , дано также понятие "дата совершения операции".

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

В приложении к Положению представлен перечень часто встречающихся операций с определением дат их совершения в иностранной валюте.

Таблица 2.2

Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции считается
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных знаков в кассу или выдачи денежных знаков из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата перехода права собственности к импортеру на импортируемые товары, иное имущество
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного (складочного) капитала и образование задолженности собственников по вкладам	Дата приобретения статуса юридического лица

Особого внимания, с нашей точки зрения, заслуживает определение даты, на которую приходуются импортируемые товары и иное имущество.

Итак, в ПБУ 3/2000, так же как и в гражданском законодательстве, датой совершения операции по импортным сделкам определен момент перехода прав собственности на импортируемый товар.

Когда совершается этот переход?

Распространено мнение, что момент перехода прав собственности зафиксирован в условиях поставок. Заметьте себе, уважаемый читатель, что международные правила по толкованию терминов "Инкотермс", принятые Международной торговой палатой (редакция 1990 г.), четко фиксируют лишь момент перехода рисков с продавца на покупателя и не служат определению момента перехода прав собственности на товар, т.е. переход прав на товар может не совпадать во времени и с моментом перехода рисков. Однако международная практика такова, что если в контракте не указана дата перехода права собственности, то оно по умолчанию переходит на дату перехода рисков. Поэтому, чтобы избежать недоразумений, предпринимателям желательно в контрактах оговаривать момент перехода права собственности, совпадающий с датой перехода рисков.

В разделе четыре Положения определен порядок отражения в учете стоимости активов и обязательств, используемых организациями за пределами РФ. Этот раздел представляет интерес только для тех фирм, которые осуществляют свою деятельность за рубежом через постоянные представительства, филиалы и др.

Основные положения указанного порядка следующие:

1. Бухгалтерская отчетность, составляемая по результатам деятельности за пределами РФ, подлежит пересчету в рубли.

2. Пересчет в рубли активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ и входящих в состав п. 7 и 9 Положения, производится аналогично пересчету таких же объектов, находящихся на территории РФ.

3. Пересчет выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения организацией хозяйственной деятельности за пределами РФ, в рубли производится либо по курсу ЦБ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов.

Средний курс равен частному от деления суммы произведений величин курсов ЦБ РФ на количество дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде.

Например, определим средний курс доллара США за февраль 2002 г. Для этого необходимо взять курсы доллара США к российскому рублю, устанавливаемые ЦБ РФ за февраль, умножить их на количество дней действия и поделить на количество календарных дней в феврале.

Курсы доллара США к рублю за февраль 2002 г.

28/02/2002	30.93
27/02/2002	30.89
23/02/2002	30.84
22/02/2002	30.85
21/02/2002	30.88
20/02/2002	30.89
19/02/2002	30.82
16/02/2002	30.82
15/02/2002	30.83
14/02/2002	30.84
13/02/2002	30.84
12/02/2002	30.81
09/02/2002	30.76
08/02/2002	30.72
07/02/2002	30.73
06/02/2002	30.72
05/02/2002	30.73
02/02/2002	30.68
01/02/2002	30.68

$$\frac{30{,}68 + 30{,}68 \cdot 3 + 30{,}73 + 30{,}72 + 30{,}73 + 30{,}72 + 30{,}76 \cdot 3 + 30{,}81 + 30{,}84 +}{28}$$

$$\frac{+ 30{,}84 + 30{,}83 + 30{,}82 \cdot 3 + 30{,}82 + 30{,}89 + 30{,}88 + 30{,}85 + 30{,}84 \cdot 4 + 30{,}89 + 30{,}93}{28} =$$

$$= \frac{862{,}3}{28} \approx 30{,}80 \text{ руб.}$$

Таким образом, средний курс за февраль 2002 г. равен 30,80 руб. за 1 доллар США.

Организация, осуществляющая хозяйственную деятельность за пределами РФ, при выборе способа пересчета доходов и расходов по среднему курсу, должна рассчитать средний курс за отчетный период (квартал, полугодие и т. п.) и выполнить пересчет доходов и расходов, связанных с формированием финансового результата за отчетный период,

Способ, с помощью которого производится пересчет доходов и расходов в рубли предприятиями, формирующими финансовые результаты от ведения хозяйственной деятельности за пределами РФ, должен быть оговорен в учетной политике.

2.3. Учетная политика в целях налогообложения

При ведении учета в целях налогообложения организации должны руководствоваться Налоговым кодексом РФ (НК РФ). В нем регламентируется порядок налогообложения по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль, по акцизам, единому социальному налогу и др.

Анализ требований НК РФ показывает, что действующая система налогообложения позволяет организациям выбирать методы расчета налогооблагаемых баз. К примеру, по налогу на добавленную стоимость организации имеют право выбрать момент определения налоговой базы (по моменту оплаты или моменту отгрузки), аналогичные права имеют организации и по налогу на пользователей автодорог. По налогу на прибыль организации могут выбрать способ начисления амортизации основных средств, способ уплаты авансовых платежей, создание резервов, порядок ведения налогового учета и др.

Выбранные способы ведения учета организации должны отразить в целях налогообложения в учетной политике. В первую очередь это требование касается налога на добавленную стоимость и налога на прибыль.

В частности, в ст. 167 НК РФ определены требования к учетной политике в целях налогообложения НДС. В соответствии с п. 12 ст. 167 НК РФ принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующим при-

казом или распоряжением руководителя организации применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Она является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода и применяется со дня создания организации.

В учетной политике в целях налогообложения налогом на добавленную стоимость организации должны отразить:

1. Выбор момента определения налогооблагаемой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг): по мере оплаты, т.е. по факту получения денежных средств в кассу или на расчетный и валютный счета Общества в банках, или по мере отгрузки (передачи) продукции, товара, выполнения работ, оказания услуг.

2. Порядок раздельного учета товаров, работ, услуг, облагаемых НДС по разным ставкам налога, или не облагаемых НДС.

С 1 января 2002 г. введена в действие глава 25 НК РФ, регламентирующая налогообложение прибыли организации. Статьей 313 этой главы определено, что организации должны в целях налогообложения прибыли утвердить порядок ведения налогового учета.

Понятие "налоговый учет" введено главой 25 НК РФ. Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Система налогового учета доходов и расходов организуется каждой организацией самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике. Приказ об утверждении учетной политики в целях налогообложения прибыли подписывает руководитель организации. Таким образом, можно сделать вывод, что организация может принять одну учетную политику, которая будет содержать два раздела: I — по бухгалтерскому учету, II — по налоговому учету. Второй раздел целесообразно разделить на параграфы, в которых будет описываться учетная политика, принятая организацией по конкретному налогу.

В учетной политике в целях налогообложения прибыли организация определяет порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. При этом любые изменения, отраженные в учетной политике для целей налогообложения, должны вводиться с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах — не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае, если организация начала осуществлять новые виды деятельности, ее руководство также обязано определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Основой для ведения налогового учета в организации являются те же первичные документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Кроме первичных документов подтверждением данных налогового учета являются аналитические регистры налогового учета. Формы аналитических регистров для определения налогооблагаемой базы в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

наименование регистра;

период (дату) составления;

измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;

наименование хозяйственных операций;

подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Формы регистров и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. Организация может использовать в качестве регистров налогового учета регистры бухгалтерского учета. В случае, если в регистах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, организация впра-

ве самостоятельно расширить применяемые регистры бухгалтерского учета, включив дополнительные реквизиты, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. При этом ничто не мешает организациям использовать те формы, которые им предлагают разработчики бухгалтерских программ.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

При организации налогового учета внешнеэкономической деятельности в первую очередь необходимо учесть ее особенности, связанные с экспортом, с расчетом налогооблагаемой базы по НДС.

Рассмотрим, какие элементы учета должны быть определены в учетной политике в целях налогообложения прибыли.

Она должна содержать:

1. Выбор способа учета доходов (выручки) от реализации продукции, товаров, работ, услуг, имущественных прав при определении налоговой базы по налогу на прибыль: метод начисления или кассовый метод.

2. Выбор учета доходов от реализации по разным видам деятельности, облагаемой по одной ставке налога на прибыль: совместно или раздельно.

3. Выбор способа отражения выручки от сдачи имущества в аренду: доходы от основного вида деятельности или внереализационные доходы.

4. Выбор способа уплаты авансовых платежей: ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, авансовые платежи по итогам отчетного периода, которые уплачиваются ежемесячно, а также квартальные авансовые платежи.

5. Выбор способа оценки сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) продукции, выполнении работ, оказании услуг, при списании:

метод оценки по стоимости единицы запасов;

метод оценки по средней стоимости;

метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);

метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

6. Выбор способа начисления амортизации основных средств: линейный, нелинейный.

7. Применение понижающих и повышающих коэффициентов при начислении амортизации: не применяются или применяются.

8. Создание резерва на гарантийный ремонт: не создается или создается.

9. Создание резерва по сомнительным долгам в целях налогообложения прибыли: создается или не создается.

10. Создание резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и резерва на предстоящую оплату отпусков работникам: создаются, не создаются.

11. Выбор способа списания покупных товаров:

либо по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО),

либо по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО),

либо по средней стоимости,

либо по стоимости единицы товара.

12. Выбор метода списания стоимости выбывших ценных бумаг при реализации или ином выбытии ценных бумаг:

либо по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО),

либо по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА ВАЛЮТНЫХ СЧЕТАХ

3.1. Синтетический учет операций на счете 52 "Валютные счета"

Всем организациям, которые проводят перечисления за рубеж или получают валюту из-за рубежа, открываются валютные счета. Количество валютных счетов, которое может быть открыто, не ограничено и зависит в основном от видов валют.

Основным первичным документом, на основании которого зачисляют или снимают валюту со счета, является *заявление на перевод*, а о всех произведенных операциях банк сообщает организации в выписках банка с валютного счета. Обычно совершенные операции показывают в выписках в двух валютах (иностранной валюте и рублевом эквиваленте). Встречаются банки, которые представляют своим клиентам выписки только в иностранной валюте. В таком случае бухгалтер обязан сам отразить каждую операцию не только в валюте, но и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Получив выписку, бухгалтер должен ее обработать, т.е. к ней должны быть подобраны все документы, подтверждающие зачисление или снятие валюты, и проставлена корреспонденция счетов. При этом в бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция отражается в двух оценках: в валюте платежа и в его рублевом эквиваленте.

Так как курс рубля по отношению к другим валютам постоянно меняется, организации обязаны ежемесячно производить пересчет остатков на валютных счетах по курсу, действующему на последний день месяца. Возникающая курсовая разница списывается в соответствии с законодательством. Следует отметить, что порядок налогообложения курсовых разниц менялся несколько раз.

Примечание. В частности, до 05.12.94 г. положительные курсовые разницы увеличивали налогооблагаемую прибыль, а отрицательные — уменьшали ее. С 05.12.94 г. и до 20. 01.97 г. суммы полученных курсовых разниц не влияли на базу для исчисления налога на прибыль,

т.е. положительные курсовые разницы вычитались при расчете налогооблагаемой прибыли, а отрицательные — прибавлялись. Начиная с 21 января 1997 г. курсовые разницы снова включаются в расчет налогооблагаемой прибыли, и, следовательно, неправильный или неточный расчет курсовых разниц приведет к ее искажению (см.ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 03.12.94 г. № 54-ФЗ и ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 10.01.97 г. № 13-ФЗ, а также постановление Правительства РФ "О внесении изменений в положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" от 11.03.97 г. № 273).

Для учета операций по движению средств на валютных счетах организации открывают счет 52 "Валютные счета". Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом МФ РФ 31.10.2000 г. № 94, предусмотрено, что организации могут открыть два субсчета в его развитие: 52-1 "Валютные счета внутри страны", 52-2 "Валютные счета за рубежом". Однако требования государственного валютного контроля к операциям по расчетам с импортерами экспортной продукции (товаров) или с экспортерами импортируемой продукции (товаров, работ, услуг) приводят к необходимости открывать большее количество субсчетов.

Как известно, Инструкцией № 7 ЦБ РФ от 29.06.92 г. "О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и отражения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации" (далее — инструкция № 7) предусмотрена продажа части валютных поступлений на счета организаций. В ней определены порядок и виды валютных поступлений, подлежащих обязательной продаже. Уполномоченный банк обязан выяснить источники и цели поступления валютных средств. Для этого он открывает организациям ***транзитный валютный счет.*** Все поступающие в адрес организации валютные средства зачисляются в первую очередь на транзитный счет. С этого счета организация обязана осуществить продажу валютных поступлений. ***Обязательной продаже подлежит 50% валютной выручки*** от

экспорта товаров (работ, услуг) на внутреннем валютном рынке РФ через уполномоченные банки Российской Федерации по рыночному курсу рубля.

Обязательная продажа производится организациями от всей суммы поступлений в иностранной валюте от организаций и физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации, в том числе в качестве авансов или предварительной оплаты.

Обязательной продаже ***не подлежат*** следующие поступления в иностранной валюте от нерезидентов:

поступления в качестве взносов в уставный капитал (фонд), а также доходы (дивиденды), полученные от участия в капитале;

поступления от продажи фондовых ценностей (акций, облигаций), а также доходы (дивиденды) по фондовым ценностям (акциям, облигациям);

поступления в виде привлеченных кредитов (депозитов, вкладов), а также суммы, поступающие в погашение предоставленных кредитов (депозитов, вкладов), включая начисленные проценты;

поступления в виде пожертвований на благотворительные цели.

поступления от реализации гражданами в установленном Банком России порядке товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Не подлежат обязательной продаже поступившие от резидентов средства в иностранной валюте, которые осуществляются за счет средств, оставшихся после обязательной продажи части экспортной выручки (средства на текущих валютных счетах предприятий), а также средства в иностранной валюте, купленные на внутреннем валютном рынке РФ.

Для учета операций на валютном транзитном счете бухгалтер должен предусмотреть отдельный субсчет.

Как известно, Закон РФ "О валютном регулировании и валютном контроле" разрешает организациям покупать иностранную валюту через уполномоченные банки на межбанковской валютной бирже РФ в порядке и на цели, определенные ЦБ РФ. С целью предотвращения незаконного вывоза валютных средств за границу ЦБ РФ выпустил ряд нормативных документов, требующих обязательного исполнения как уполномоченными банками, так и юридическими лицами. К таким документам относятся: Указания № 383-У от 20 октября 1998 г. "О порядке совершения юридическими лицами — резидентами операций покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации" (с изменениями от 2 декабря 1998 г.), Указание ЦБР от 22 марта 1999 г. № 519-У "О порядке покупки юридическими лицами — резидентами иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке Российской Федерации для целей осуществления платежей по договорам об импорте товаров в Российскую Федерацию" (с изменениями от 24 марта, 28 июня 1999 г.), Указание ЦБР от 30 декабря 1999 г. № 721-У "О покупке юридическими лицами — резидентами иностранной валюты для осуществления платежей за выполнение работ, оказание услуг или передачу результатов интеллектуальной деятельности" и др.

В соответствии с перечисленными документами юридические лица — резиденты обязаны оформлять операции по покупке валюты в порядке, определенном ЦБ РФ. В частности, организации могут приобрести валюту на командировочные расходы, операции по выполнению обязательств по договорам-контрактам и др. Для этого уполномоченный банк должен открыть резиденту ***специальный транзитный валютный счет***. Покупка резидентом иностранной валюты за рубли на валютном рынке без открытия этого счета не допускается.

На специальный транзитный валютный счет зачисляется только иностранная валюта, купленная за рубли на валютном рынке. Снятие наличной иностранной валюты с этого счета не допускается, за исключением случаев оплаты командировочных расходов.

Покупка иностранной валюты за рубли на валютном рынке осуществляется резидентом на основании его "поручения на покупку". Поручение должно содержать:

а) вид основания (код и наименование) для осуществления операции покупки иностранной валюты на валютном рынке — в соответствии с перечнем приложения 2 к Указанию № 383-У;

б) наименование, дату и номер документов, обосновывающих соответствие указанного в Поручении на покупку основания требованиям п. 24 Инструкции Банка России "О порядке обязательной продажи предприятиями, учреждениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации" от 29.06.92 г. № 7 (паспорт импортной сделки; раз-

4—2927

решение (лицензия) Банка России на осуществление валютной операции, связанной с движением капитала; документ, подтверждающий регистрацию в Банке России валютной операции, связанной с движением капитала; договор (соглашение, контракт) либо иной документ);

в) распоряжение резидента о зачислении купленной иностранной валюты на его специальный транзитный валютный счет в банке;

г) отметку банка об обоснованности покупки иностранной валюты на валютном рынке, содержащую подпись ответственного лица, а также печать уполномоченного банка, используемую для целей валютного контроля.

Резидент может также купить иностранную валюту на валютном рынке для выплаты комиссионного вознаграждения в пользу уполномоченного банка, выполняющего поручение на покупку и/или поручение на обратную продажу купленной иностранной валюты, и/или поручение на перевод купленной иностранной валюты.

Выплата указанного комиссионного вознаграждения осуществляется резидентом с его специального транзитного валютного счета на основании договора об открытии специального транзитного валютного счета или поручения на покупку.

Иностранная валюта, купленная резидентом на валютном рынке за рубли, подлежит обязательному зачислению в полном объеме на его специальный транзитный валютный счет. Таким образом, для учета операций по покупке валюты бухгалтер должен открыть еще один субсчет к счету 52 — Специальный транзитный валютный счет.

Иностранная валюта, купленная резидентом на валютном рынке и зачисленная на его специальный транзитный валютный счет, должна быть переведена банком по распоряжению резидента не позднее семи календарных дней со дня зачисления купленной иностранной валюты на специальный транзитный валютный счет резидента.

В случае, если списание со специального транзитного валютного счета резидента купленной иностранной валюты в соответствии с основаниями ее покупки на валютном рынке не осуществлено в течение установленного срока, а также в случае зачисления на специальный транзитный валютный счет не использованной резидентом на цели оплаты командировочных расходов наличной иностранной валюты, указанная иностранная валюта подлежит обратной продаже на валютном рынке. Поручение на продажу может дать сама организация или же банк должен депонировать оставшуюся часть у резидента на свой отдельный счет и в течение трех дней продать ее.

В течение трех рабочих дней от даты депонирования иностранной валюты (включая день депонирования) банк обязан продать указанную иностранную валюту на валютном рынке либо купить ее от своего имени и за свой счет в пределах лимита открытой валютной позиции по курсу, установленному по договоренности с резидентом, с зачислением суммы в рублях, полученной от ее продажи (покупки банком), на расчетный счет резидента.

Таким образом, организация должна также предусмотреть счет, на котором будет учитывать депонированную валюту. Для ее учета целесообразно использовать счет 57 "Переводы в пути", открыв при этом отдельный субсчет, на котором валюта будет учитываться до момента продажи. До этого момента на субсчете также необходимо определять курсовые разницы.

Анализ действующих нормативных документов показал, что при организации учета на валютном счете целесообразно предусмотреть наличие следующих субсчетов:

52-1 "Валютные счета внутри страны";

52-2 "Валютные счета за рубежом";

52-3 "Транзитный валютный счет";

52-4 "Специальный транзитный валютный счет".

Кроме того, при учете валютных операций организация может использовать счет 57 "Переводы в пути", открыв в его развитие субсчета:

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

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

57-3 "Средства, перечисленные для покупки валюты" – для учета рублевых средств, которые перечислены для покупки, до дня покупки валюты;

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

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

Определив субсчета, которые позволяют в полном объеме учесть движение валютных средств, остановимся на бухгалтерских проводках, отражающих движение валютных средств:

На субсчете 52-3 *"Транзитный валютный счет"*:

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — зачисление сумм, поступивших от иностранных покупателей в погашение задолженности за реализованную им продукцию, работы услуги (при учете реализации методом начисления);

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 90-1 "Выручка" — зачисление экспортной валютной выручки (при учете реализации кассовым методом);

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте" — зачисление валютных авансов от иностранных покупателей и заказчиков;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" — зачисление кредитов и займов от иностранных банков и партнеров;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

Кт сч. 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" — поступление дивидендов и процентов от участия в иностранных предприятиях или по иностранным ценным бумагам;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — положительные курсовые разницы по транзитному счету;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет".

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — поступление валютных средств от разных дебиторов и кредиторов;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 75-1 "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал" — погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — поступление выручки за проданные иностранным инвесторам ценные бумаги или прочие активы;

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет" — перечисление экспортной выручки комитентам до ее продажи;

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет" — перечисление задолженности иностранным перевозчикам до продажи валюты;

Д-т сч. 57-1 "Валютные средства, перечисленные для продажи"

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет" — перечисление валютных средств для обязательной продажи;

Д-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны"

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет" — зачисление на валютный счет оставшейся после продажи части валютных средств;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет" — списаны отрицательные курсовые разницы.

На субсчете 52-1 "Валютные счета внутри страны":

отражаются текущие валютные операции, связанные в основном с перечислениями в валюте:

Д-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны"

К-т сч. 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" — поступление валютных кредитов от российских банков;

Д-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны"

К-т сч. 50 "Касса" — поступление не использованной по назначению валюты из кассы;

Д-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — начисление положительных курсовых разниц по валютному счету;

Д-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам"

К-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны" — перечисление задолженности перед бюджетом в валюте;

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

К-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны" — перечисление комитенту части выручки, причитающейся ему после продажи экспортной выручки;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны" — оплата услуг банка;

Д-т сч. 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам",
67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"

К-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны" — погашение кредитов банка и займов;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны" — списание отрицательных курсовых разниц.

На субсчете 52-4 "Специальный транзитный валютный счет":

Д-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет"

К-т сч. 57-3 "Средства, перечисленные для покупки валюты" – зачислена приобретенная иностранная валюта;

Д-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — отражены положительные курсовые разницы по валютному счету;

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — перечислены авансы иностранным поставщикам;

Д-т сч. 76-6 аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в валюте"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — перечислена иностранному комитенту причитающаяся ему часть выручки;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — оплата услуг банка;

Д-т сч. 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"

Кт сч. 52-4 " Специальный транзитный валютный счет " — погашение кредитов банка и займов;

Д-т сч. 75-2 "Расчеты с учредителями по выплате доходов"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — перечисление дивидендов учредителям-нерезидентам;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — списание отрицательных курсовых разниц.

3.2. Отражение в бухгалтерском учете операций по продаже валюты

Для определения результата от продажи валюты используют счет 91 "Прочие доходы и расходы" и субсчета, открываемые к нему. В соответствии с требованиями Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций последние должны обеспечить построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансово-хозяйственной операции. В частности, они должны обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

В связи с этим для выявления финансового результата по операциям, связанным с продажей иностранной валюты, к счету 91 можно рекомендовать более подробную группировку операций, а именно открытие счетов 3 порядка:

91-1/1 "Доходы от купли-продажи валюты";

91-2/1 "Расходы от купли-продажи валюты";

91-9/1 "Прибыль (убыток) от продажи валюты".

Причем разделение операций и как следствие выделение отдельных субсчетов по обязательной или добровольной продаже валюты теперь не обязательно, так как убытки, связанные с продажей валюты, принимаются в расчет налогооблагаемой прибыли.

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

После каждой операции следует определить ее результат, который записывается на субсчете 91-9, на соответствующем счете.

В случае если валюта продается или покупается уполномоченным банком не сразу, а спустя несколько дней после перечисления денежных средств, то для учета перечисленных денежных средств можно использовать отдельный субсчет, открываемый к счету 57 "Переводы в пути".

При этом в учете выполняют бухгалтерские проводки:

Д-т сч. 57-1 "Валютные средства, перечисленные для продажи"

К-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны",

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет",

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет",

К-т сч. 57-2 "Депонированная банком валюта для продажи" — списана валюта банком с валютных и других счетов организации для продажи;

Д-т сч. 91-2/1 "Расходы от купли-продажи валюты"

К-т сч. 57-1 "Валютные средства, перечисленные для продажи" (или 52) — списана проданная валюта по курсу ЦБ РФ на день продажи;

Д-т сч. 91-2/1 "Расходы от продажи валюты"

К-т сч. 51, 52 — начислены вознаграждения банку, связанные с продажей;

Д-т сч. 51 "Расчетные счета"

К-т сч. 91-1/1 "Доходы от продажи валюты" — зачисление рублевого эквивалента проданной валюты;

Д-т сч. 91-9/1 "Прибыль от продажи валюты"

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки" — списана прибыль от продажи валюты;

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 91-9/2 "Убыток от продажи валюты" — списан убыток от продажи валюты.

Пример.

На транзитный валютный счет предприятия зачислены экспортная валютная выручка в размере 300 000 долл. США и вклад в уставный капитал от иностранного учредителя в размере 100 000 долл. США. Курс на день поступления составлял 30 руб. за доллар США. Предприятие совершило обязательную продажу в установленном порядке. Курс ЦБ РФ на дату снятия и продажи валюты со счета — 31 руб. Курс продажи составил 30,5 руб. за доллар США. Сумма проданной валюты была зачислена на расчетный счет. Комиссия банка составила 100 долл. США.

Вариант бухгалтерского оформления операций:

Д-т сч. 52-3, К-т сч. 62 — $300 000/ 9 000 000 руб . — зачислена экспортная валютная выручка;

Д-т сч. 52-3, К-т сч. 75-1 — $100 000/3 000 000 руб. — погашена задолженность по вкладу в уставный капитал;

Д-т сч. 57-1, К-т сч. 52-3 — $150 000/ 4 650 000 руб. — сумма, перечисленная для обязательной продажи (средства, поступившие в качестве вклада, обязательной продаже не подлежат, так как относятся к операциям по движению капитала);

Д-т сч. 91-2/1, К-т сч. 57-3 — $ 150 000/4 575 000 руб.;

Д-т сч. 51, К-т сч. 91-1/1 — 4 572 500 руб.— суммы, зачисленные после продажи валюты;

Д-т сч. 91-2/1, К-т сч. 52-1 — $100/3050 руб. — комиссионное вознаграждение банка;

Д-т сч. 99, К-т сч. 91-9/1 — 5550 руб. — убытки от обязательной продажи валюты;

Д-т сч. 91-3, К-т сч. 57-1 — 75 000 руб. — отрицательная курсовая разница на счете 57-1.

3.3. Отражение в бухгалтерском учете операций по покупке валюты

Для отражения операции по покупке валюты целесообразно использовать счет 57 "Переводы в пути", открывая к нему соответствующие субсчета (см. с. 99).

Порядок бухгалтерского оформления таких операций необходимо, на наш взгляд, определить в учетной политике.

Курс покупки валюты практически всегда не совпадает с курсом Центрального банка РФ. Это приводит к возникновению разницы между суммой, перечисленной на покупку валюты, и рублевым эквивалентом купленной валюты, пересчитанной по курсу ЦБ РФ. Указанная разница может быть как отрицательной, когда курс покупки больше, чем курс Центрального банка РФ, так и положительной, когда курс покупки меньше, чем курс Центрального банка РФ. Обе разницы должны быть списаны со счета 57 как прочие доходы или расходы на счет 91.

Покупка валюты оформляется бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 57-3 "Средства, перечисленные для покупки валюты"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" — перечисление рублевых средств на покупку валюты;

Д-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" или

Д-т сч. 57-4 "Валютные средства, приобретенные банком, но еще на зачисленные на расчетные счета"

К-т сч. 57-3 "Средства, перечисленные для покупки валюты" — зачисление приобретенной валюты по курсу на день зачисления;

Д-т сч. 91-2/2 "Расходы по купле-продаже валюты"

К-т сч. 57-3 "Средства, перечисленные для покупки валюты" — списание суммы превышения рублевой суммы, снятой на покупку валюты, над рублевым эквивалентом приобретенной валюты на внереализационные убытки;

Д-т сч. 57-3 "Средства, перечисленные для покупки валюты"

К-т сч. 91-1/2 "Доходы от купли-продажи валюты" — списание превышения рублевого эквивалента приобретенной валюты над суммой, израсходованной на ее покупку, зачисляется во внереализационные доходы.

Комиссионное вознаграждение банка за операции по покупке валюты можно списать либо на себестоимость приобретаемых товаров, материалов, либо на увеличение первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов (через счет 08), либо на убытки в зависимости от принятой учетной политики.

3.4. Налогообложение операций по продаже и покупке валюты

В соответствии с п. 2 ст. 250 НК РФ внереализационным доходом признается положительная (отрицательная) курсовая разница, образующаяся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту. Аналогично в соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, принимаемых при налогообложении прибыли, включены расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся из-за разницы между курсом продажи (покупки) валюты и курсом ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

Ниже приведен журнал, который содержит хозяйственные операции, связанные с движением валютных средств. Операции сгруппированы в разрезе субсчетов, открываемых к счетам 52 "Валютные счета" и 57 "Переводы в пути". В этом и других примерах использованы условные курсы иностранных валют.

Журнал хозяйственных операций
за март 200__ г.

№ операции	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	**Операции по транзитному валютному счету (субсчет 52-3)** Сальдо на начало месяца	0		

Продолжение

№ операции	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.1	Выписка Банка Погашена задолженность иностранного покупателя за отгруженный ему товар, (курс ЦБ РФ — 28 руб. за доллар)	30000 840000	52-3	62-4
1.2.	Выписка банка. Кредитный договор Получен краткосрочный кредит от иностранного банка (курс ЦБ РФ — 28 руб.50 коп.)	20000 570000	52-3	66
1.3	Выписка банка. Заявление на продажу Списана валюта, подлежащая обязательной продаже (курс ЦБ РФ — 27 руб. 90 коп.)	15000 418500	57-1	52-3
1.4	Выписка банка Переведена на текущий валютный счет валюта, не подлежащая обязательной продаже (курс ЦБ РФ — 27 руб. 90 коп.)	35000 976500	52-1	52-3
1.5	Справка-расчет бухгалтерии Курсовые разницы по транзитному валютному счету	15000	91-3	52-3
	Сальдо на конец месяца (курс ЦБ РФ на конец месяца — 28 руб. 30 коп.)	0		
2	**Операции по валютному счету внутри страны (субсчет 52-1)** Сальдо на начало месяца (курс ЦБ РФ — 28 руб. за доллар)	25000 700000		

Продолжение

№ операции	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2.1	Выписка банка Зачислена валюта, не подлежащая обязательной продаже	35000 976500	52-1	52-3
2.2	Мемориальный ордер банка. Выписка банка Перечислены проценты по кредиту Справочно-кредитный договор. Справка-расчет бухгалтерии Начислены проценты по кредиту банка (курс ЦБ РФ — 28 руб. 20 коп.)	300 8460 300 8460	66 91-2	52-1 66
2.3	Справка-расчет бухгалтерии Начислены курсовые разницы по текущему валютному счету (курс ЦБ РФ на конец месяца — 28 руб. 30 коп. за 1 доллар США)	21470	52-1	91-3
2.4	Сальдо на конец месяца (курс ЦБ РФ на конец месяца — 28 руб.30 коп.)	59700 1689510		
3	**Операции по специальному транзитному валютному счету (субсчет 52-4)** Сальдо на начало месяца (курс ЦБ РФ — 28 руб. за доллар)	0		
3.1	Выписка банка Зачислена сумма приобретенной валюты для перечисления иностранным партнерам (курс ЦБ РФ— 28 руб. за доллар)	14900 417200	52-4	57-3

Продолжение

№ операции	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3.2	Выписка банка Перечислен аванс иностранному поставщику (курс ЦБ РФ — 28 руб.50 коп. за доллар)	10000 285000	60-3	52-4
3.3	Выписка банка Перечислена задолженность иностранному поставщику за приобретенные ранее товары (курс ЦБ РФ— 28 руб. 50 коп. за доллар)	4000 114000	60-4	52-4
3.4	Выписка банка Снята на депозитный счет не использованная по назначению валюта(курс ЦБ РФ— 27 руб. 60 за доллар)	900 24840	57-2	52-4
3.5	Справка-расчет бухгалтерии Отражена курсовая разница	6640	52-4	91-3
3.6	Сальдо на конец месяца (курс ЦБ РФ на конец месяца — 28 руб. 30 коп.)	0		
4	**Операции по депонированию банком валюты, не перечисленной по назначению (субсчет 57-2 "Депонированная банком валюта для продажи")** Сальдо на начало месяца			
4.1	Выписка банка Зачислена сумма валюты, не использованной по назначению (курс ЦБ РФ — 27 руб. 60 коп.)	900 24840	57-2	52-4

Продолжение

№ операции	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4.2	Выписка банка Снята сумма валюты на продажу (курс ЦБ РФ — 27 руб. 50 коп.)	900 24750	57-1	57-2
4.3	Справка-расчет бухгалтерии Отражены курсовые разницы	90	91-3	57-2
4.4	Сальдо на конец месяца (курс ЦБ РФ на конец месяца — 28 руб.30 коп.)	0		
5	**Операции на субсчете 57-1 "Средства, перечисленные для продажи валюты"**			
5.1	Выписка банка Учтена сумма валюты, перечисленная для обязательной продажи (курс ЦБ РФ — 27 руб. 90 коп.)	15000 418500	57-1	52-3
5.2	Выписка банка Списана проданная валюта по курсу ЦБ РФ на дату продажи (курс ЦБ РФ — 27руб. 50 коп.)	15000 412500	91-2	57-1
5.3	Выписка банка Учтена сумма валюты, переданная банку для продажи с депозитного счета (курс ЦБ РФ — 27 руб. 50 коп.)	900 24750	57-1	57-2
5.4	Выписка банка Списана проданная валюта по курсу ЦБ РФ на дату продажи (курс ЦБ РФ — 27 руб. 90 коп.)	900 25110	91-2	57-1
5.5	Справка-расчет бухгалтерии Начислены курсовые разницы	5640	91-3	57-1

Продолжение

№ операции	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5.6	Сальдо на конец месяца (курс ЦБ РФ на конец месяца — 28 руб. 30 коп.)	0		
6	**Покупка валюты**			
	Субсчет 57-3 "Средства, перечисленные для покупки валюты"			
6.1	Выписка банка Перечислено с расчетного счета на покупку валюты	420000	57-3	51
6.2	Выписка банка Зачислена сумма приобретенной валюты для перечисления иностранным партнерам (курс ЦБ РФ — 28 руб. за доллар)	14900 417200	52-4	57-3
6.3	Справка-расчет бухгалтерии Отражена разница между суммой, перечисленной на покупку, и рублевым эквивалентом приобретенной валюты	2800	91-2	57-3
6.4 (Справочно)	Выписка банка. Мемориальный ордер Снята комиссия банка за покупку валюты (цель покупки — оплата поставщикам товара, товар не оприходован)	2000	41-7	51
7	**Продажа валюты**			
7.1	Выписка банка Отражена задолженность банка по валюте, перечисленной для обязательной продажи (курс ЦБ РФ — 27 руб. 90 коп.)	15000 418500	57-1	52-3

Продолжение

№ операции	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
7.2	Выписка банка Зачислен рублевый эквивалент проданной валюты	413000	51	91-1
7.3	Выписка банка Списана проданная валюта по курсу ЦБ РФ на дату продажи (курс ЦБ РФ — 27 руб.50 коп.)	15000 412500	91-2	57-1
7.4	Выписка банка Снята банком комиссия за продажу валюты	2000	91-2	51
7.5	Справка-расчет бухгалтерии Определен результат от продажи валюты	1500	99	91-9
7.6	Выписка банка Отражена задолженность банка по депонированной валюте, перечисленной для обязательной продажи (курс ЦБ РФ — 27 руб.50 коп.)	900 24750	57-1	57-2
7.7	Выписка банка Зачислен рублевый эквивалент проданной валюты	24600	51	91-1
7.8	Выписка банка Списана проданная валюта по курсу ЦБ РФ на дату продажи (курс ЦБ РФ — 27руб. 90 коп.)	900 25110	91-2	57-1
7.9	Выписка банка Снята банком комиссия за продажу валюты	500	91-2	51
7.10	Справка-расчет бухгалтерии Определен результат от продажи валюты	1010	99	91-9

4. УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Многие организации имеют партнерские отношения с зарубежными фирмами. Они поставляют товары иностранным покупателям, оказывают разнообразные услуги, выполняют научные, проектные строительные работы. Такие операции могут быть отнесены к экспортируемым при выполнении условий, заложенных в нормативных документах. Обратимся к ним. Понятие экспорта товаров, работ, услуг дано в Федеральном законе "О внешнеторговой деятельности".

Экспорт — вывоз товара, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, с таможенной территории Российской Федерации за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Выполнить указанные требования для товаров (продукции) достаточно просто, так как всегда имеются первичные документы с отметками государственных органов (к примеру, пограничных), подтверждающие вывоз товаров за границу РФ. Выполнить аналогичные требования для работ, услуг сложнее, так как документов, подтверждающих пересечение границы, в определенных случаях просто нет. Ситуация усложняется тем, что законодателем установлены разные критерии признания реализации товаров (продукции) работ, услуг экспортом в зависимости от вида государственного регулирования.

С точки зрения валютного законодательства сумма поступившей валютной выручки за товары (продукцию) услуги и работы, выполненные для иностранных заказчиков, признается экспортной независимо от места ее выполнения (оказания услуги) и подлежит обязательной продаже.

В налоговом законодательстве другие критерии. Для налога на прибыль не принципиально в какой валюте был получен до-

ход, важно на какой территории он был получен: любая деятельность на территории РФ облагается этим налогом. Для расчета налогооблагаемой базы по НДС вид валюты также не важен. В главе 21 НК РФ введен список работ, услуг, отнесенных к экспортируемым, которым и следует руководствоваться. Остальные виды работ, услуг не являются экспортируемыми и облагаются НДС по месту реализации.

К экспорту товаров приравниваются также отдельные коммерческие операции без вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации за границу, в частности при закупке иностранным лицом товара у российского лица и передаче его другому российскому лицу для переработки и последующего вывоза переработанного товара за границу.

Организация учета операций, связанных с экспортом продукции, товаров, работ, услуг, основана на общих принципах, заложенных в действующих нормативных документах.

Организация учета доходов и расходов в бухгалтерском учете определяется положениями по бухгалтерскому учету, в частности ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. В соответствии с этими документами организация должна обеспечить учет доходов и расходов по видам деятельности, видам продукции, работ, услуг, по элементам и статьям расходов.

Необходимо также отметить и требования ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам", утвержденного Приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. №11н. Положение предполагает группировку информации по операционному сегменту, т. е. операции организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг, которые подвержены рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг, должны учитываться отдельно.

На организацию учета в определенной мере влияют требования налогового и валютного законодательства. Глава 21 не содержит прямого указания на выделение операций по экспорту из всей массы совершаемых операций. Однако в соответствии с п.2 ст. 153 при применении налогоплательщиками различных налоговых ставок при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг),

облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке. Следовательно, при экспорте товаров (продукции) необходимо обеспечить раздельный учет таких операций, так как они облагаются по ставке (0%), отличной от общепринятой (20%).

Следующая особенность, влияющая на организацию учета, связана с тем, что НДС, предъявленный и уплаченный производителям за материальные ресурсы, работы и услуги, связанные с производством экспортной продукции, торгующими организациями за приобретенные в РФ и реализованные на экспорт товары, подлежит вычету из суммы начисленного налога при выполнении определенных требований и возмещению из бюджета.

Возможность возмещения НДС только после подтверждения факта экспорта, а также необходимость предоставления в налоговые органы документов, подтверждающих приобретение материалов, сырья и других ценностей и услуг, используемых при производстве экспортной продукции, также предполагают отдельный учет таких операций.

Еще одна особенность — обязательная продажа части экспортной валютной выручки в соответствии с Инструкцией ЦБ РФ от 29.06.92 г. № 7 "О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации". Предприятия-экспортеры обязаны продавать 50% экспортной выручки на внутреннем валютном рынке. В соответствии с п. 8 Инструкции ЦБ РФ № 7 юридические лица, в том числе посреднические организации, могут оплачивать до продажи валюты со своих транзитных валютных счетов расходы в иностранной валюте:

в пользу нерезидентов (на их валютные счета в уполномоченных банках Российской Федерации или в иностранных банках) в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов;

в пользу юридических лиц-резидентов (на их транзитные валютные счета в уполномоченных банках) в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов по территории иностранных государств и в международном транзитном сообщении;

по уплате экспортных таможенных пошлин в иностранной валюте (по разрешению Министерства финансов Российской Федерации), а также по оплате таможенных процедур;

иные расходы в случаях, разрешенных Банком России;

в пользу уполномоченных банков по начисленным ими комиссионным вознаграждениям за осуществление с транзитных валютных счетов платежей, указанных в п. 8 Инструкции ЦБ РФ № 7. Вышеуказанные расходы в иностранной валюте, а также начисленное в пользу посреднических организаций комиссионное вознаграждение по экспортным контрактам оплачиваются до осуществления обязательной продажи части валютной выручки, т. е. учитываются в уменьшение базы при расчете сумм экспортной выручки, подлежащих обязательной продаже.

Очевидно, что при наличии экспортных операций необходимо их обособить, чтобы иметь возможность сделать перечисления непосредственно с транзитного валютного счета, равно как и операции, связанные с продажей экспортной выручки. Так или иначе подобные операции влияют на финансовый результат. Каким образом будут обособлены операции, связанные с экспортом, зависит от принятой в организации учетной политики.

Экспортеров товаров с позиций организации бухгалтерского учета и налогообложения можно разделить на две группы: собственники (производители экспортной продукции и торговые фирмы) и посредники, которые продают товар на экспорт на условиях комиссии (агентирования) или по поручению доверителей.

Рассмотрим вначале учет экспорта продукции предприятиями-производителями.

4.1. Учет производства экспортируемой продукции

Производитель закупает сырье, из которого изготавливают продукцию как для экспорта, так и для продажи внутри страны. Он также приобретает оборудование, которое может быть использовано для разных целей, в том числе и для экспорта, заказывает работы (услуги), которые необходимы для производства. Все совершенные им операции отражаются в бухгалтерском учете. При этом бухгалтерские записи по учету материалов, сырья, выполненных работ и оказанных услуг, связанных с формированием фактической себестоимости экспортной продукции, не отличаются от типовых корреспонденций, но, по мнению автора, требуют отдельного учета.

Организация учета процесса производства экспортируемой продукции зависит от принятой учетной политики, в которой должен быть зафиксирован порядок ведения раздельного учета. При организации учета экспортных операций следует учесть также нормы, заложенные в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и других документах. Раздельный учет может быть организован на уровне аналитических регистров и счетов или на уровне субсчетов. Естественно, при автоматизированном ведении учета, по нашему мнению, проще организовать учет через субсчета. Здесь основную роль играет рабочий план счетов. В первую очередь в рабочем плане счетов необходимо предусмотреть субсчета, на которых будут учитывать затраты по производству экспортируемой продукции, выручку от ее реализации. Желательно предусмотреть и субсчета для учета НДС, уплаченного продавцам, по приобретенным материалам и другим расходам, списанным как общепроизводственные или общехозяйственные до момента его списания к вычету. В учетной политике следует указать также, какой критерий будет применяться в качестве базы для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Обычно учет затрат по производству экспортируемой продукции ведется на счете 20 "Основное производство". В случае если предприятие-производитель производит продукцию еще и для продажи в России, то оно может организовать раздельный учет затрат, если позволяет технология производства. Для этого предлагаем в развитие счета 20 открывать субсчета:

20-1 "Производство продукции работ, услуг, облагаемых НДС";

20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг".

Так как организации могут производить продукцию, выполнять работы и оказывать услуги, не облагаемые НДС, то таким организациям целесообразно открывать третий субсчет: 20-3 "Производство продукции, работ, услуг, не облагаемых НДС".

Заметим, что некоторые промышленные предприятия, использующие попередельный метод учета, не могут обеспечить раздельный учет затрат. Технология изготовления продукции на металлургических комбинатах или в деревообрабатывающих отраслях не позволяет выделить затраты на стадиях обработки сырья. На наш взгляд, им нет необходимости выделять затраты, поэтому они могут предусмотреть субсчета только для учета го-

товой продукции, которая отгружена и реализована в отчетном месяце на экспорт и внутри страны.

Предприятие-производитель экспортируемой продукции, самостоятельно реализующее свою продукцию иностранным покупателям, с нашей точки зрения, может организовать не только раздельный учет затрат, но и отдельный учет готовой продукции, предназначенной для экспорта. В этих целях предлагаем в развитие счета 43 "Готовая продукция" открывать субсчета 43-1 "Готовая неэкспортируемая продукция" и 43-2 "Готовая экспортируемая продукция".

Приведем корреспонденцию счетов по учету затрат производства экспортируемой продукции, в том числе с использованием отдельного субсчета для определения ее фактической себестоимости. При приобретении сырья и материалов делают записи:

Д-т сч. 10 "Материалы" или 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — на основании первичных документов (товарно-транспортных накладных, железнодорожных накладных, авианакладных, приходного ордера склада и т.п.) оприходована стоимость приобретенного сырья и материалов;

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"

К-т. сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — на основании этих же документов и счетов-фактур принята к учету стоимость НДС, выставленного поставщиками сырья.

После оплаты задолженности поставщикам:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" — на основании выписки банка отражено погашение задолженности перед поставщиками.

При выполнении обычных видов деятельности НДС, уплаченный поставщикам, берется к вычету перед бюджетом. Однако при экспорте сумма НДС может быть взята к вычету только после подтверждения факта экспорта. Поэтому такой НДС до указанного момента необходимо учитывать отдельно.

Д-т сч. 19-5 "НДС по приобретенным и оплаченным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции, работам, услугам"

К-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам" — по справке бухгалтерии учтен НДС, подлежащий возмещению после подтверждения факта экспорта.

Затем по дебету субсчета 20-2 с кредита разных счетов на основании первичных документов собирают затраты по производству экспортной продукции:

Д-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"

К-т сч. 10 "Материалы" — на основании требований и лимитно-заборных карт списана фактическая (или учетная) стоимость переданных в производство материалов;

Д-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"

К-т сч. 70 "Расчеты по оплате труда" — на основе расчетно-платежных ведомостей, нарядов, табелей учета использования рабочего времени начислена заработная плата производственным рабочим или сотрудникам, занятым экспортом;

Д-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"

К-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" — по расчетно-платежным ведомостям, справкам бухгалтерии начислен социальный налог на заработную плату производственных рабочих или сотрудников, занятых экспортом продукции, товаров, работ и услуг;

Д-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"

К-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" — на основе авансового отчета списаны командировочные расходы, связанные с производством экспортируемой продукции, выполнением экспортируемых работ, услуг;

Д-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — по актам о выполнении работ, оказании услуг списаны услуги сторонних организаций;

Д-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"

К-т сч. 25 "Общепроизводственные расходы",

К-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" — на основе справки бухгалтерии списаны общепроизводственные и общехозяйственные расходы, приходящиеся на экспортируемую продукцию.

Общехозяйственные расходы списываются на счет 20 в том случае, если это предусмотрено учетной политикой.

По кредиту субсчета 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг" на основании приемо-сдаточных накладных показывают фактическую себестоимость переданной на склад готовой продукции:

Д-т сч. 43-2 "Готовая экспортируемая продукция"

К-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг" или

Д-т сч. 90-2 "Себестоимость продаж"

К-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг" — на основании актов, подписанных с заказчиками, списана фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг.

Далее после заключения договора на экспорт и отгрузки продукции организация несет расходы, связанные с ее сбытом.

4.2. Учет товаров для экспорта у торговых организаций

Другой экспортер — торговая организация — не занимается производством экспортируемой продукции, она приобретает готовую продукцию с целью ее последующей продажи на экспорт.

Торговые организации в первую очередь должны организовать учет в соответствии с требованиями ПБУ 5/01 (ранее 5/98) "Учет материально-производственных запасов", а в части формирования стоимости приобретаемых товаров — в соответствии с выбранной учетной политикой.

Согласно п. 13 ПБУ 5/01 торговые организации могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав издержек обращения.

Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрено отражать поступление товаров с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" или без использования этого счета в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Таким образом, при разработке рабочего плана счетов торговая организация должна выбрать способ ведения учета поступления и движения товара: с использованием счетов 15, 16 или без их использования.

Торговые фирмы учет приобретенных для экспорта товаров ведут на счете 41. Для раздельного учета товаров, приобретенных для экспорта, торговые организации могут предусмотреть отдельный субсчет. В Плане счетов бухгалтерского учета по счету 41 "Товары" предусмотрено 4 субсчета, следовательно, для экспорта товаров можно открыть пятый субсчет 41-5 "Товары экспортируемые". Если все расходы, связанные с приобретением таких товаров, организация ведет на счете 41, то на указанном субсчете будет формироваться фактическая себестоимость приобретенных товаров, которая окажется больше, чем покупная стоимость товаров. Если же расходы, связанные с доставкой, будут отражаться на счете по учету издержек обращения, то на счете 41 товары будут учитываться по покупной стоимости.

При оприходовании поступивших товаров на основании приходных накладных или актов приемки товаров, счетов поставщиков делают запись:

Д-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — оприходованы товары в размере покупной их стоимости.

В эту стоимость могут быть в дальнейшем включены все расходы, связанные с приобретением и доставкой товаров:

Д-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — списаны транспортные расходы по доставке товара до склада покупателя, если права собственности на товар перешли на складе покупателя, на станции отправления или назначения. Запись выполняют на основании перевозочных документов: товарно-транспортных, железнодорожных авианакладных, отчетов экспедитора и др.

Д-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам" — списаны вознаграждения посредников при покупке товара. Основанием здесь является отчет посредника, акт об оказании услуг.

Д-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые"

К-т сч. 76-9 "Расчеты с экспедиторами" — списаны вознаграждения экспедиторов, связанные с приобретением товара.

Основание для записи — отчет экспедитора, перевозочные документы.

На основании представленных счетов-фактур и документов, свидетельствующих о выполнении обязательств поставщиками и другими партнерами, составляют бухгалтерскую запись.

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"

К-т сч.60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — списан НДС, предъявленный партнерами и подлежащий уплате.

Д-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – увеличение стоимости товара на сумму положительной суммовой разницы в случае, когда расчеты между покупателем и продавцом товаров ведутся в рублях, а цены установлены в валюте или условных единицах.

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — увеличение НДС со стоимости товара на сумму положительной суммовой разницы в случае, когда расчеты между покупателем и продавцом товаров ведутся в рублях, а цены установлены в валюте или условных единицах.

Д-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые" (сторно)

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (сторно) — уменьшение стоимости товара на сумму отрицательной суммовой разницы в случае, когда расчеты между покупателем и продавцом товаров ведутся в рублях, а цены установлены в валюте или условных единицах.

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам" (сторно)

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (сторно) — уменьшение НДС со стоимости товара на сумму отрицательной суммовой разницы в случае, когда расчеты между покупателем и продавцом товаров ведутся в рублях, а цены установлены в валюте или условных единицах.

Таким образом, на субсчете 41-5 будут собраны все расходы, участвующие в определении стоимости приобретенных товаров для последующей продажи их на экспорт.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам товаров и лицам, оказывающим услуги, связанные с приобретением товаров, могут быть приняты к вычету из бюджета после доказательства факта экспорта товаров. До этого момента сумму НДС целесообразно учитывать на отдельном субсчете, который в рабочем плане счетов имеет шифр 19-5.

Д-т сч. 19-5 "НДС по приобретенным и оплаченным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции"

К-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам" — учтен НДС, подлежащий вычету после доказательства факта экспорта. Основание — справка бухгалтерии.

В том случае, если расходы, связанные с приобретением, могут осуществляться в течение продолжительного времени, учетной политикой организации целесообразно предусмотреть использование счетов 15 и 16 для определения фактической стоимости приобретаемых товаров.

При таком варианте учета на счете 41-5 товары будут учитывать по учетной стоимости, за которую принимают цену поставщика. А на счете 15 эти же товары будут учитывать: по дебету — по фактической себестоимости, по кредиту — по учетной цене. Ежемесячно на счете 15 определяют отклонения фактической себестоимости товаров от их учетной цены. Эти отклонения списывают на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Впоследствии они относятся на счета по учету реализации товаров способом, заявленным в учетной политике: либо пропорционально реализованным товарам, либо ежемесячно в полном объеме. Бухгалтерские проводки при этом будут иметь вид:

№ п/п	Наименование первичных документов. Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Накладные, товарно-транспортные накладные, железнодорожные квитанции и накладные, авианакладные, акты приемки товаров, счета поставщиков		
1.1	Оприходованы товары по покупной цене от поставщиков	15	60

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов. Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1.2	Списаны транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товаров на склад	15	60
2	Отчет посредника		
	Отражены вознаграждения посредникам в связи с приобретением товаров	15	76-5
3	Кредитный договор		
3.1	Начислены проценты по кредитам до принятия к учету товаров	60	66
3.2	Отражены начисленные ранее проценты в стоимости товара на момент их оприходования	15	60
4	Накладные, счета поставщиков, выписки банков		
	Отражены суммовые разницы, положительные	15	60
	отрицательные — сторно на сумму разницы	15-сторно	60-сторно
5	Приходные накладные склада		
	Оприходованы товары по учетной цене	41-1	15
6	Накладные на отпуск товаров на экспорт		
	Списана учетная цена товаров на момент признания выручки	90-2	41-5
7	Справка-расчет бухгалтерии		
	Определены и списаны отклонения факт. себестоимости от учетной цены товаров		
	положительные	16	15-1
	отрицательные	15-1	16
8	Накладные		
	Списаны отклонения на себестоимость реализованных товаров		
	положительные	90-2	16
	отрицательные	90-2-сторно	16-сторно

После заключения контракта с иностранным покупателем товар отгружается в адрес места назначения. Учет товара, отгруженного торговой организацией, аналогичен учету продукции, также отгруженной на экспорт.

4.3. Учет отгруженного экспортируемого товара (продукции)

Следующий этап в движении экспортируемого товара или продукции (далее товар) — отгрузка. Она подтверждается:

накладными на отпуск товара (товарно-транспортными, железнодорожными, коносаментами и пр.);

приемными актами о поступлении товаров в порты или на склады;

коммерческими актами о недостачах, излишках, порчах товаров;

приемными актами иностранных экспедиторов, консигнаторов о движении экспортных товаров за границей.

Заключая контракт с иностранным покупателем на поставку экспортного товара, организация-экспортер оговаривает условия поставок товара с учетом международной практики. Они обобщены в правилах толкования международных терминов "Инкотермс". В зависимости от условия поставки момент перехода прав собственности на товар различен. Например, при отгрузке на условиях "франко-перевозчик" (FCA) продавец считается выполнившим свои обязательства по поставке товара, когда он передал товар, прошедший таможенную очистку, перевозчику, выбранному покупателем, в указанном месте или пункте. Экспортер в данном случае не несет расходов и рисков, связанных с транспортировкой груза. Для сравнения, при условиях "поставки франко-граница" (DAF) продавец считается выполнившим свои обязательства по поставке, когда товар доставлен в указанный пункт на границе. Продавец в этом случае несет расходы по транспортировке груза до границы и оплате таможенных формальностей.

Как уже отмечалось, условия поставок не подразумевают фиксации момента перехода прав собственности на товар, тем не менее в каждом условии поставок можно найти момент перехода прав собственности от продавца к покупателю. Обычно он свя-

зан с моментом перехода рисков с продавца на покупателя. Поэтому если в контракте не будет указан момент перехода прав собственности, то по умолчанию им будет считаться момент перехода рисков. До момента перехода прав собственности на отгруженный товар и исполнения других условий, дающих основания для признания выручки в учете, экспортируемый товар учитывают на счете 45 "Товары отгруженные".

В Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций указано: "Счет 45 "Товары отгруженные" предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции)".

Так как счет 45 может быть использован для разных целей, целесообразно открыть к нему специальный субсчет 2 "Товары экспортируемые отгруженные в пути" для отражения фактической себестоимости продукции или товара, отгруженных в адрес иностранного покупателя, выручка от продажи которого не может быть признана в бухгалтерском учете.

При необходимости аналитический учет по счету 45 можно вести по местам нахождения экспортируемого товара: товары экспортируемые отгруженные в порту, товары экспортируемые отгруженные на границе и т.д.

Счет 45 "Товары отгруженные" при учете на нем операций по экспорту товаров корреспондирует с указанными ниже счетами.

В момент отгрузки товара со склада владельца на основании отгрузочных документов делается запись:

Д-т сч. 45-2 "Товары экспортируемые отгруженные в пути"

К-т сч. 43-2 "Готовая экспортируемая продукция" или

К-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые" — списана фактическая себестоимость продукции (покупная стоимость товара), отгруженной к месту назначения.

Фактическая себестоимость продукции и товара на счете 45 учитывается только в рублевой оценке и не подлежит переоценке при изменении курса рубля по отношению к иностранным валютам.

При обнаружении недостачи в пути или местах хранения экспортируемого товара списание недостач производится на основании актов установленной формы на виновника:

Д-т сч. 76-2 "Расчеты по претензиям"

К-т сч. 45-2 "Товары экспортируемые отгруженные в пути".

В момент признания выручки от реализации экспортируемого товара, после перехода прав собственности на товар к иностранному покупателю при учете реализации методом начисления делают запись:

Д-т сч. 90-2/2 "Себестоимость продажи по нулевой ставке НДС"

К-т сч. 45-2 "Товары экспортируемые отгруженные в пути" — списана фактическая себестоимость реализованного товара.

Проанализируем теперь особенности, связанные с реализацией на экспорт продукции у производителя, и товара в торговых фирмах. Здесь следует иметь в виду, что на стадии отгрузки и доставки товара покупателю на экспорт расширяется состав расходов, связанных со сбытом, т.е. коммерческих расходов.

4.4. Учет коммерческих расходов при экспорте

В состав коммерческих расходов при экспорте включают затраты на подготовку товара к отгрузке, на погрузку товара и продукции на транспортные средства внутреннего перевозчика, на перевозку товара к месту назначения внутри страны, погрузку товара на международный транспорт. В их состав также включают затраты по перевозке международным транспортом, страхованию в пути, расходы по хранению товара в пути, перегрузке, выгрузке товара в пути, перегрузке, выгрузке товара в пункте назначения. В эту же группу входят затраты по доставке товара на склад покупателя, по оплате комиссионных транспортно-экспедиторским организациям, оплата таможенных пошлин, банковские расходы, налоги, сборы и др.

Основанием для ведения учета коммерческих расходов являются оформленные соответствующим образом первичные документы, подтверждающие факты отгрузки, движения по стране, перегрузки, разгрузки товара:

акцептованные счета транспортно-экспедиторских организаций с приложением спецификаций, дубликатов или квитанций грузового железнодорожного сообщения, коносаментов, авианакладных;

таможенные декларации;

договоры на страхование товара в пути;

счета сторонних организаций, акты выполненных работ и др.

Учет перечисленных расходов ведется на счете 44 "Расходы на продажу" по их видам на основании указанных первичных документов.

Для обеспечения правильного и точного учета коммерческих расходов у производителя или торговой организации предлагаем выделить на счете 44 отдельный субсчет:

44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)".

Группировка затрат на этом субсчете позволяет разделить учет расходов, обеспечить контроль за расходованием средств по экспортным и другим операциям, а следовательно, дает возможность на правильное исчисление НДС, подлежащего вычету. По окончании месяца расходы, связанные со сбытом, списывают на счет 90 "Продажи". При этом в соответствии с ПБУ 10/99 организация может выбрать в учетной политике один из двух вариантов списания коммерческих расходов:

1) ежемесячно в полном объеме;

2) ежемесячно на счет 90 списывают все коммерческие расходы полностью, кроме транспортных расходов и расходов на упаковку. Они списываются пропорционально реализованным товарам (продукции).

Обратимся к некоторым видам коммерческих расходов, связанных с экспортом.

Таможенная пошлина — это обязательный взнос, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе его с этой территории. Ставки таможенных пошлин являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу Российской Федерации, видов сделок и других факторов, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Начисление, уплата и взимание пошлины производятся на основе таможенной стоимости товара. Величина тарифных ставок для импортных товаров зависит не только от таможенной стоимости, но также и от страны происхождения товаров. Таможенные пошлины взимаются таможенными органами до или в момент принятия таможенной декларации.

Кроме таможенных пошлин, фирмы-экспортеры платят таможенные сборы за оформление таможенной декларации, проверку качества и другие услуги, оказываемые таможней. Таможенные сборы также оплачиваются в рублях и в валюте и влияют на размер затрат.

Основанием для списания на затраты таможенных пошлин и сборов являются таможенные декларации. Таможенная декларация — один из документов, необходимый для получения возмещения НДС, уплаченного поставщикам и предъявленного к вычету. Поэтому она должна быть правильно оформлена.

Как показывает опыт аудиторской практики, многие бухгалтеры начисляют суммы таможенных пошлин на основании платежных поручений или сведений (служебных записок), которые представляют им менеджеры, оформляющие грузы на таможне. Такие бухгалтерские записи можно признать некорректными и документально неподтвержденными. Если в организации документооборот организован таким образом, что таможенные декларации хранятся в других отделах и не попадают в бухгалтерию, то в бухгалтерию должна быть представлена служебная записка с приложенной копией таможенной декларации.

Обычно таможня рассчитывает стоимость таможенных процедур в двух частях: часть, оплачиваемую фирмой в валюте, и часть, оплачиваемую в рублях. В связи с этим расчеты с таможней следует вести на счете 76, открывая для этого субсчет 5 "Расчеты с таможней". К этому субсчету желательно открыть два аналитических счета: один для рублевых расчетов, второй для расчетов в валюте.

В бухгалтерском учете экспортные таможенные пошлины и сборы списывают на счет 44:

Д-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)", аналитический счет "Экспортные пошлины"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней", аналитический счет "Расчеты с таможней в рублях" — учтена сумма пошлин и сборов в рублях.

Д-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней", аналитический счет "Расчеты с таможней в валюте" — списана сумма таможенных сборов в валюте.

Транспортные расходы списывают на затраты на основании счетов транспортных организаций (перевозчика) или отчетов экспедиторов, международных или внутренних перевозочных документов, счетов-фактур. При списании транспортных расхо-

5—2927

дов на затраты начисляется задолженность перевозчикам за перевозку, экспедирование, сопровождение грузов.

Указанные услуги могут облагаться НДС по нулевой ставке, при наличии единых международных или других перевозочных документов, подтверждающих факт транспортировки и обслуживания экспортных грузов (договоры, соглашения на эти операции). Бухгалтерские проводки при этом будут иметь вид:

Д-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — списаны расходы по доставке экспортируемого груза.

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным и оплаченным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — списан НДС, если перевозчик в счете выставил НДС, когда услуга оказана, а требуемые документы на момент выставления счета не представлены.

Услуги по погрузке, разгрузке, перевалке, связанные с экспортом, списывают в дебет счета 44-1 на основании актов приемки работ за выполненные работы или оказанные услуги, счетов сторонних организаций.

Затраты по страхованию экспортируемого товара могут быть списаны организацией на коммерческие расходы, если такие расходы предусмотрены условиями поставок. Размер платежей по страхованию имущества, включаемый в расходы, принимаемые в целях налогообложения, не нормирован с 01.01.2002 г. (см. ст. 263 главы 25 НК РФ).

Итак, по дебету субсчета "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)" в разрезе выполняемых контрактов будут собраны все расходы по сбыту и реализации товара.

В соответствии с Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета суммы экспортных пошлин могут быть списаны на отдельный субсчет, открываемый к счету 90. В таком случае на субсчете 44-1 следует предусмотреть аналитический счет "Экспортные пошлины".

По мере выполнения контрактных обязательств указанные расходы списываются в бухгалтерском учете на реализацию.

Д-т сч. 90-2 "Себестоимость продаж"

К-т сч.44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)" — списаны коммерческие расходы по отгруженной и реализованной продукции (товаров), кроме экспортных пошлин.

Д-т сч. 90-5 "Экспортные пошлины"

К-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)", аналитический счет "Экспортные пошлины" — списаны суммы начисленных экспортных пошлин.

Впоследствии, при составлении формы № 2 "Отчет о прибылях и убытках" сумма экспортных пошлин вычитается из суммы выручки, отражаемой по стр. 010 формы. Понятно, что они в таком случае не учитываются в составе управленческих расходов, отражаемых по строкам 030, 040 этой же формы.

4.5. Учет реализации экспортируемой продукции (товаров)

Учет реализации продукции, товаров, работ, услуг, в том числе экспортируемых, ведут на основании требований, заложенных в ПБУ 9/99 "Доходы организации". Отражая выручку в бухгалтерском учете, организации исходят из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, в соответствии с которым доходы и расходы отражаются на момент их признания (совершения) независимо от факта оплаты.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерский учет финансовых результатов от продажи товаров, продукции, работ, услуг осуществляют на счете 90 "Продажи". При этом аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др.

Для учета реализации экспортной продукции (товара) рекомендуем на счете 90 "Продажи" выделить соответствующие субсчета.

В частности, рабочим планом счетов может быть предусмотрена следующая структура счета 90 для отражения экспортных операций:

90-1 "Выручка", в том числе

90-1/1 "Выручка от продаж на территории РФ"

90-1/2 "Выручка от продаж по нулевой ставке НДС"

90-1/3 “Выручка от продаж вне территории РФ”
90-2 “Себестоимость продаж”, в том числе
90-2/1 “Себестоимость продаж на территории РФ”
90-2/2 “Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС”
90-2/3 “Себестоимость продаж вне территории РФ”
90-2/4 “Расходы, связанные с продажей”
90-3 “НДС”
90-4 “Акцизы”
90-5 “Экспортные пошлины”
90-9 “Прибыль (убыток) от продаж”, в том числе
90-9/1 “Прибыль (убыток) от продаж на территории РФ”
90-9/2 “Прибыль (убыток) от продаж по нулевой ставке НДС”.

Выручка в бухгалтерском учете фиксируется на момент ее признания. Условия признания выручки определены в п. 12 ПБУ 9/99 “Доходы организации”. Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) право на получение этой выручки вытекает из конкретного договора или подтверждено иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Бухгалтерские записи по счету 90 делают на основании первичных документов, подтверждающих отгрузку, переход прав собственности и момент признания выручки. Такими документами являются:

а) для продукции или товара: договоры с покупателями, отгрузочные, передаточные ведомости и перевозочные документы, подтверждающие выполнение экспортного контракта и переход прав собственности на товар к иностранному покупателю; железнодорожные квитанции, коносаменты, международные товарно-транспортные накладные, почтовые квитанции с отметками соответствующих организаций;

б) для услуг или работ: договоры с заказчиками, акты о выполнении работ или услуг, в которых указывается место выполнения, и документы, подтверждающие факт пересечения границы (таможенные декларации, почтовые квитанции и пр.);

в) при учете товаров, отгружаемых по трубопроводному транспорту: договоры с покупателями, акты, в которых зафиксированы показания счетчиков, замеряющих поставленное количество газа, нефти, электроэнергии.

На момент признания выручки у иностранного покупателя возникает задолженность за проданный ему товар в размере контрактной цены. Отметим сразу, что для расчетов с покупателями используется счет 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”. На нем собирают информацию по полученным авансам от покупателей, по дебиторской задолженности покупателей и заказчиков. При этом необходимо обособить разные виды расчетов, в том числе расчеты с иностранными покупателями и заказчиками. Для выполнения этого условия целесообразно открыть субсчета по расчетам с покупателями внутри страны в рублях и с иностранными покупателями и заказчиками в валюте. В частности:

62-1 “Расчеты по авансам, полученным в рублях”;
62-2 “Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях”;
62-3 “Расчеты по авансам, полученным в валюте”;
62-4 “Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте”.

В регистрах бухгалтерского учета в таком случае будут сделаны записи:

Начислена выручка от реализации на экспорт:
Д-т сч. 62-4 “Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте”
К-т сч. 90-1/2 “Выручка от продаж по нулевой ставке НДС”.

Одновременно с начислением выручки от реализации списывается фактическая себестоимость реализованных товаров (продукции):

Д-т сч. 90-2/2 “Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС”
К-т сч. 45-2 “Товары экспортируемые отгруженные в пути” или
К-т сч. 41-5 “Товары экспортируемые” , или
К-т сч. 43-2 “Готовая экспортируемая продукция”

или фактическая себестоимость экспортных работ, услуг:

Д-т сч. 90-2/2 “Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС”
К-т сч. 20-2 “Производство экспортируемой продукции, работ, услуг”

На сумму коммерческих расходов, приходящихся на данный контракт:

Д-т сч. 90-2/4 "Расходы, связанные с продажей"

К-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)".

На субсчете 90-9 отражают финансовый результат от реализации экспорта, который рассчитывается ежемесячно как арифметическая разница между суммой выручки и суммой затрат. Субсчет 90-9 корреспондирует со счетом 99 "Прибыли и убытки":

Прибыль

Д-т сч. 90-9/2 "Прибыль (убыток) от продажи по нулевой ставке"

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

Убытки

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 90-9/2 "Прибыль (убыток) от продажи по нулевой ставке НДС".

До момента поступления оплаты задолженность на счете 62 отражается в двух оценках: в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте. Поэтому на счете 62 ежемесячно определяется курсовая разница, связанная с изменением курса рубля.

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — списана отрицательная курсовая разница.

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — начислена положительная курсовая разница.

При поступлении оплаты от иностранного покупателя:

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте".

Экспортная выручка подлежит обязательной продаже в размере 50% от поступившей суммы.

При поступлении выручки и подтверждении факта экспорта организация, осуществлявшая экспорт продукции, работ, услуг, имеет право на вычет НДС, уплаченного за сырье, материальные ресурсы и услуги, отнесенные на издержки производства и обращения.

Рассмотрим теперь некоторые варианты учета расчетов с покупателями и заказчиками по экспортным контрактам.

4.6. Формы расчетов с иностранными покупателями

Расчеты с использованием авансов

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

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте".

В соответствии с требованиями главы 21 Налогового кодекса РФ налогом на добавленную стоимость облагаются суммы авансовых платежей, полученные российскими организациями от иностранных и российских лиц в счет предстоящего экспорта товаров, работ и услуг. После подтверждения реального экспорта товаров, работ и услуг в установленном порядке налог на добавленную стоимость с авансов, полученных российскими организациями (предприятиями), подлежит зачету. Исключение составляют авансовые и другие платежи, полученные предприятиями-экспортерами в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (оказания услуг), длительность производственного цикла которых составляет свыше шести месяцев. НДС с таких авансов не включается в облагаемый оборот. Постановлением Правительства РФ от 21 августа 2001 г. № 602 утвержден порядок определения налоговой базы при исчислении налога на добавленную стоимость по авансовым или иным платежам, полученным организациями-экспортерами в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев. Этим же постановлением утвержден перечень товаров, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев.

Сумма начисленного НДС оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте"

К-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС" — сумма НДС, начисленная с суммы аванса и определенная расчетным путем (20/120).

Только после реализации экспортных товаров (продукции) российские продавцы имеют право на восстановление начисленного ранее НДС с аванса.

Суммы поступившего аванса по экспортному контракту также подлежат обязательной продаже в размере 50% от поступившей суммы.

На субсчете 62-3 будет начисляться курсовая разница с валютной суммы аванса за минусом НДС, выраженной в рублевом эквиваленте на момент получения аванса, до момента реализации товара покупателю. На дату реализации должен быть восстановлен НДС, начисленный ранее с аванса:

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте" — начислена отрицательная курсовая разница с валютного аванса.

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — начислена положительная курсовая разница с валютного аванса.

На момент признания выручки в бухгалтерском учете НДС, ранее уплаченный с аванса, восстанавливается:

Д-т сч. 68-3 "Расчеты с бюджетом по НДС"

К-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте" — восстановлен аванс на сумму НДС, ранее уплаченного в бюджет.

Как установлено в Налоговом кодексе РФ, восстановить из бюджета можно только НДС в размере, начисленном и уплаченном по курсу на дату оплаты.

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

Д-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — зачет полученного ранее аванса.

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

Расчеты при товарообменных сделках

Под внешнеторговыми бартерными сделками понимают совершаемые при осуществлении внешнеторговой деятельности сделки, предусматривающие обмен эквивалентными по стоимости товарами, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (далее — бартерные сделки).

В соответствии с Указом Президента РФ "О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок" от 18 августа 1996 г. № 1209 государственные органы осуществляют контроль за проведением внешнеторговых бартерных сделок и их учет. Данный Указ распространяется на совершение внешнеторговых бартерных сделок, предусматривающих выполнение работ, предоставление услуг и результатов интеллектуальной деятельности, выраженных в материально-вещественной форме внешнеторговых бартерных сделок.

В Указе Президента определены требования к бартерным сделкам:

сделки совершаются в простой письменной форме путем заключения двустороннего договора мены;

договор должен иметь дату и номер;

договор оформляется в виде одного документа (за исключением бартерных сделок, заключаемых в счет выполнения международных соглашений, — в этом случае допускается оформление договора в виде нескольких документов, в которых должны содержаться сведения, позволяющие отнести договор к конкретному соглашению, а также установить взаимосвязь этих документов в целях определения условий исполнения бартерной сделки);

в договоре должны быть определены:

номенклатура, количество, качество, цена товара по каждой товарной позиции, сроки и условия экспорта, импорта товаров; перечень работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, их стоимость, сроки выполнения работ, момент предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности;

перечень документов, представляемых российскому лицу для подтверждения факта выполнения работ, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности;

порядок удовлетворения претензий в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения сторонами условий договора.

Кроме того, российские лица, заключившие или от имени которых заключены бартерные сделки, обязаны в сроки, установленные законодательством РФ для исполнения текущих валютных операций, обеспечить ввоз на таможенную территорию Российской Федерации эквивалентных по стоимости товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности с подтверждением факта ввоза соответствующими документами. Сроки исчисляются с даты выпуска экспортируемых товаров таможенными органами Российской Федерации либо с момента выполнения работ, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности. Превышение указанных сроков и выполнение иностранным лицом встречного обязательства способом, не предусматривающим ввоза на таможенную территорию Российской Федерации товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, допускаются лишь при условии получения разрешения, выдаваемого Министерством экономического развития и торговли РФ.

Контроль за исполнением российскими лицами требований нормативных актов в области регулирования бартерных сделок в настоящее время осуществляет Министерство экономического развития и торговли РФ.

Во исполнение Указа Президента РФ ВЭК РФ, МВЭС РФ, ГТК РФ 28 мая 1997 г. приняли Положение № 07-26/3226, 10-83/2007, 01-23/10035 "Об осуществлении на территории Российской Федерации контроля и учета внешнеторговых бартерных сделок, предусматривающих выполнение работ, предоставление услуг и результатов интеллектуальной деятельности, выраженных в материально-вещественной форме".

В рамках этого Положения российские лица обязаны по каждому бартерному договору оформить в Минэкономразвития и торговли России либо в уполномоченных им органах паспорт бартерной сделки, содержащий необходимые сведения о договоре, изложенные в установленной форме. Без него экспорт товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности в рамках бартерного договора не может быть осуществлен. Таможенное оформление товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в счет исполнения бартерных сделок, также осуществляется при представлении в таможенные органы паспорта бартерной сделки.

Допустим, что организация оформила договор с иностранным партнером, все требуемые документы и исполнила условия бартерной сделки. Как отразить эти операции в учете?

При организации учета бартерных операций за основу целесообразно принять письмо МФ РФ "О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе" № 16-05/4 от 30 октября 1992 г. Однако позицию, изложенную в этом письме, следует применять с учетом действующих нормативных документов.

При определении момента реализации товара по товарообменным операциям следует также обратить внимание на ст. 570 Гражданского кодекса РФ. В соответствии с этой статьей право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим в качестве покупателей, одновременно после исполнения ими обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами, если иное не предусмотрено договором.

Отсюда вытекает, что для определения выручки при товарообменных операциях можно принять момент выполнения взаимных обязательств.

В таком случае возможны две ситуации:

I — экспорт товаров опережает импорт: импортный товар поступает в оплату за отгруженный в адрес иностранного партнера экспортный груз.

В этой ситуации экспортируемый товар (продукция), отгруженный в адрес иностранного покупателя, учитывается на счете 45 до момента перехода прав собственности на него, т.е. до момента получения импортного товара:

Д-т сч. 45-2"Товары экспортируемые отгруженные в пути"

К-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые",

К-т сч. 43-2 "Готовая экспортируемая продукция" — списана фактическая себестоимость товара (продукции), переданного по договору мены.

На дату признания выручки в бухгалтерском учете, которая должна совпадать по времени с моментом перехода прав собственности на импортный товар, поступивший от иностранного партнера к российскому экспортеру, в бухгалтерском учете отражают выручку от реализации экспорта:

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 90-1/2 "Выручка от продаж по нулевой ставке НДС".

Списана фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции, товара:

Д-т сч. 90-2/2 "Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС"

К-т сч. 45-2 "Товары экспортируемые отгруженные в пути",

К-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые".

Списана фактическая себестоимость экспортных работ, услуг:

Д-т сч. 90-2/2 "Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС"

К-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"

Списаны расходы по сбыту экспортируемой продукции, товаров:

Д-т сч. 90-2/4 "Расходы, связанные с продажей"

К-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)".

На субсчете 90-9 отражают финансовый результат от реализации экспортируемой продукции, товаров.

Прибыль

Д-т сч. 90-9/2 "Прибыль (убыток) от продажи на экспорт"

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

Убытки

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 90-9/2 "Прибыль (убыток) от продажи на экспорт".

Одновременно с этими операциями приходуют материально-производственные запасы, импортный товар, основные средства, поступившие от иностранного партнера:

Д-т сч. 10 "Материалы", 41 "Товары", 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте".

В момент реализации экспортируемого товара (продукции) закрывают задолженности:

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте "

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте".

II — экспорт своей продукции организации осуществляют в погашение задолженности за уже полученные импортные товары или иное имущество. Импортная операция в бартере по времени опережает экспортную.

В таком случае выручка от реализации может быть определена либо по дате отгрузки экспортируемого товара, либо по дате перехода прав собственности на этот товар.

Импортные материально-производственные запасы, поступившие от иностранного партнера, до момента перехода прав на него к российскому экспортеру учитываются за балансом на счете 002 "Товары, полученные на ответственное хранение".

На день перехода прав собственности они приходуются по дебету счетов производственных запасов или товаров в корреспонденции с кредитом счета 60.

К-т сч. 002 — списание ценностей из-за баланса;

Д-т сч. 10 "Материалы", 41 "Товары", 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч. 60-4 " Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — оприходованы поступившие по договору мены ценности.

Одновременно отражают реализацию экспортируемого товара или продукции:

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 90-1/2 "Выручка от продаж по нулевой ставке НДС" — начислена выручка от продажи на экспорт.

Списана фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции, товара:

Д-т сч. 90-2/2 " Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС"

К-т сч. 45-2 "Товары экспортируемые отгруженные в пути",

К-т сч. 41-5 "Товары экспортируемые".

Списана фактическая себестоимость экспортных работ, услуг:

Д-т сч. 90-2/2 " Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС"

К-т сч. 20-2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг".

Списаны расходы по сбыту экспортируемой продукции, товаров:

Д-т сч. 90-2/4 "Расходы, связанные с продажей"

К-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)".

На субсчете 90-9 отражают финансовый результат от реализации экспортируемой продукции, товаров.

Прибыль

Д-т сч. 90-9/2 "Прибыль (убыток) от продаж по нулевой ставке НДС"

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки".

Убытки

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 90-9/2 "Прибыль (убыток) от продаж по нулевой ставке НДС"

В этот же момент закрывают задолженности:

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте".

4.7. Налогообложение экспортных операций

Деятельность, связанная с экспортом товаров, работ, услуг, является одним из видов обычной деятельности организации. Результаты этой деятельности участвуют в формировании финансового результата в бухгалтерском учете и в целях налогообложения. Документ, регламентирующий расчет налогооблагаемой базы и суммы налога, зависит от вида налога. Как уже было отмечено, налог на прибыль с 2002 г. исчисляется на основании главы 25 Налогового кодекса РФ "Налог на прибыль организаций", налог на пользователей автодорог — на основании Закона РФ "О дорожных фондах в РФ" №1759-1 от 18.10.91 г. и Инструкции МНС РФ № 59 от 04.04.2001 г., налог на добавленную стоимость регламентируется главой 21 "Налог на добавленную стоимость" второй части Налогового кодекса РФ.

4.7.1. Налог на добавленную стоимость

Как следует из перечисленных документов, налогообложение, связанное с экспортом, имеет особенности в основном по налогу на добавленную стоимость. Поэтому для организации очень важно определить, является ли ее деятельность экспортной с точки зрения налога на добавленную стоимость. Следует отметить, что с введением второй части Налогового кодекса РФ взгляд на понятие экспорта в том виде, в каком оно было дано в Законе о "Налоге на добавленную стоимость", изменился. Теперь руководствуются определением, данным в Законе "О внешнеторговой деятельности", и соответствующим определению режимом экспорта в

таможенном законодательстве. Исключение составлял до 1 июля 2001 г. экспорт в страны — государства СНГ. В соответствии со ст. 13 Закона № 118-ФЗ до 1 июля 2001 г. реализация товаров (работ, услуг) в государства — участники Содружества Независимых Государств приравнивалась к реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Кроме того, в главе 21 НК РФ изменен и подход к принципам налогообложения операций, связанных с экспортом товаров, работ, услуг. В Кодексе проведено более четкое разграничение между операциями, не подлежащими налогообложению, и операциями, облагаемыми НДС по различным ставкам. У первой группы операций, предъявленной поставщиками, "входной" НДС не подлежит вычету, он списывается на себестоимость. У второй группы операций, в том числе экспортирующих товары, работы, услуги, предъявленный поставщиками НДС подлежит вычету при расчетах с бюджетом. При этом организации, экспортирующие товары, работы, услуги, должны выполнить определенные требования к предоставляемым документам. Ранее реализация на экспорт входила в число льготируемых. Теперь эти операции облагаются НДС по ставке, которая равна нулю, и могут возмещать "входной" НДС.

Условия применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость для экспортируемых товаров

В соответствии со ст. 164 второй части Налогового кодекса РФ по нулевой ставке облагается реализация товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат природного газа, которые экспортируются на территории государств — участников Содружества Независимых Государств), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, одним из основных признаков экспорта товара является теперь факт пересечения границы России. В соответствии со ст. 165 НК РФ факт экспорта товаров должен быть подтвержден следующими документами:

1) контракт (копия контракта) российского поставщика с иностранным покупателем на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации;

2) выписка банка (ее копия), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара (припасов) на счет организации в российском банке, зарегистрированный в налоговых органах.

В случае, если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, организация представляет в налоговые органы выписку банка (ее копию), подтверждающую внесение полученных сумм на его счет в российском банке, зарегистрированный в налоговых органах, а также приходные кассовые ордера (их копии), подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного покупателя.

При незачислении валютной выручки от реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле, организации необходимо представить в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории Российской Федерации.

Осуществляя внешнеторговые товарообменные операции, организация представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование;

3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации (далее — пограничный таможенный орган).

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи представляется полная грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров. К таким государствам относятся республики Беларусь, Кыргызстан, Таджикистан, Казахстан и Российская Федерация;

4) копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Комплект документов зависит от вида транспорта, на котором вывозится экспортируемый товар, а именно:

при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации должны быть представлены:

копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой "Погрузка разрешена" пограничной таможни Российской Федерации;

копия коносамента на перевозку экспортируемого товара, в котором в графе "Порт разгрузки" указано место, находящееся за пределами таможенной территории Российской Федерации;

при вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

Копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации, могут не представляться в случае вывоза товаров в таможенном режиме экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи.

Условия применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость для экспортируемых работ и услуг

В Налоговом кодексе РФ определены конкретные виды работ и услуг, которые связаны с экспортом и имеют ставку налога на добавленную стоимость в размере 0%. Список этих работ и услуг изменен по сравнению с ранее утвержденным в Законе "О налоге на добавленную стоимость".

К работам и услугам, облагаемым по нулевой ставке налога на добавленную стоимость, относят:

а) выполнение работ (оказание услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемого товара — это работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации и ***импортируемых в Российскую Федерацию товаров, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги);***

б) работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем;

в) выполнение работ (оказание услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещаемых под таможенный режим транзита через указанную территорию.

При реализации указанных видов работ (услуг) для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в налоговые органы представляют:

контракт (копию контракта) исполнителя с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг);

выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от покупателя указанных работ (услуг) на счет исполнителя в российском банке, зарегистрированный в налоговом органе;

грузовую таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта или транзита, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации;

копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации или ввоз товаров на таможенную территорию РФ в соответствии с пп. 2 и 3 п. 1 ст. 164 НК РФ;

г) оказание услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположен за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов.

При оказании таких услуг для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов исполнитель должен представить в налоговые органы:

выписку банка (ее копию), подтверждающую фактическое поступление выручки от покупателя услуг на счет российского налогоплательщика-экспортера в российском банке с учетом особенностей, предусмотренных пп. 2 п.1 и пп. 3 п.2 ст. 165 НК РФ;

реестр единых международных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки с указанием пунктов отправления и назначения;

д) выполнение работ (оказание услуг) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве.

Для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в этом случае в налоговые органы представляют:

контракт (или копию) налогоплательщика с иностранными или российскими лицами на выполнение работ (оказание услуг);

выписку банка (ее копию), подтверждающую фактическое поступление выручки от российского или иностранного лица за выполненные работы (оказанные услуги) на зарегистрированный в налоговых органах счет в российском банке с учетом особенностей, предусмотренных пп. 2 п. 1 и пп. 2 п. 2 ст. 165 НК РФ;

акты и иные документы, подтверждающие выполнение работ (оказание услуг) непосредственно в космическом пространстве, а также выполнение работ (оказание услуг), технологически обусловленных и неразрывно связанных с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве.

Остальные виды работ и услуг классифицируются в зависимости от вида выполняемых работ, услуг и определения места их реализации. При этом они не попадают в разряд экспортируемых и не являются предметом нашего рассмотрения в этом разделе книги.

Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и возмещение налога

Экспортеры в соответствии с п. 6 ст. 164 НК РФ по операциям реализации товаров (работ, услуг), связанным с экспортом и облагаемым по нулевой ставке налога, должны представлять отдель-

ную налоговую декларацию. Чтобы ее составить, надо установить момент определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров, работ, услуг, облагаемых по нулевой ставке налога. Он определяется в соответствии с п. 9 ст. 167 главы 21 НК РФ. Моментом определения налоговой базы по экспортируемым товарам (работам, услугам) является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

В случае если полный пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, транзита, перемещения припасов, то момент определения налоговой базы определяется в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 167, т.е. за такой момент признается день отгрузки (передачи) товара.

Как не трудно заметить, эти даты могут не совпадать с датой, когда выручка от реализации экспортируемых товаров, работ, услуг была отражена в бухгалтерском учете. Таким образом, введение второй части Налогового кодекса РФ привело к дальнейшему разграничению бухгалтерского и налогового учета.

Может сложиться такая ситуация, что на дату отражения выручки в учете не будет составляться налоговая декларация.

В отдельной налоговой декларации по НДС отражают стоимость реализованных товаров, работ, услуг и суммы, подлежащие вычетам. Порядок применения налоговых вычетов определен в ст. 172 НК РФ. В соответствии с этой статьей вычету подлежат:

а) суммы НДС, предъявленные и уплаченные поставщикам при приобретении покупателем товаров (работ, услуг), использованных при оказании экспортных работ, услуг, производстве товаров на экспорт. Вычеты осуществляются на основании счетов-фактур, выставленных продавцами. При экспорте товаров, работ, услуг вычеты сумм налога производятся только при представлении в налоговые органы документов, подтверждающих факт реального экспорта (см. ст. 165 НК РФ);

б) суммы НДС, начисленного и уплаченного с полученных авансов от иностранных покупателей товаров, работ, услуг (см. п. 8 ст. 171 НК РФ). Вычеты производятся после даты реализации соответствующих товаров, выполнения работ, оказания услуг.

При составлении налоговой декларации на суммы произведенных вычетов в бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

Д-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС"

К-т сч. 19-5 "НДС по приобретенным и оплаченным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции, работам, услугам".

При наличии всех необходимых документов и после представления отдельной налоговой декларации суммы налога, уплаченные организацией в бюджет или поставщикам, в соответствии с п. 4 ст. 176 НК РФ подлежат возмещению путем зачета (возврата).

Возмещение производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления налоговой декларации и документов, подтверждающих правомерность совершенных операций. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В случае, если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить организации мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

Если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решения об отказе и (или) указанное заключение не представлено организации, налоговый орган обязан принять решение о возмещении на сумму, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить о принятом решении в течение десяти дней.

В случае наличия у налогоплательщика недоимки и пени по налогу, недоимки и пени по иным налогам и сборам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа.

Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

Если налоговым органом принято решение о возмещении при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки и пени по налогу на добавленную стоимость, недоимки и пени по иным нало-

гам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по НДС и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации и в связи с реализацией работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами либо подлежат возврату организации по его заявлению.

Не позднее последнего дня указанного ранее срока налоговый орган принимает решение о возврате сумм налога из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. В случае, когда такое решение не получено соответствующим органом федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом.

При нарушении сроков, установленных указанным пунктом, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Декларация по НДС при экспорте

Как мы только что отметили, организация-экспортер имеет право на возмещение из бюджета НДС при выполнении ранее перечисленных условий. Для этого она должна подать отдельную налоговую декларацию по НДС — "Декларацию по налоговой ставке 0 процентов". Порядок составления такой декларации определен в Приказе МНС РФ от 3 июля 2002 г. № БГ-3-03/338 "Об утверждении инструкции по заполнению деклараций по налогу на добавленную стоимость".

Декларация по налоговой ставке 0 процентов представляется ежемесячно (ежеквартально) налогоплательщиками, осуществляющими реализацию товаров (работ, услуг), одновременно с документами, предусмотренными ст. 165 Налогового кодекса РФ для обоснования применения данной налоговой ставки.

Если по истечении 180 дней, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта, организация не представит документы, подтверждающие фактический экспорт товаров, а также выполнение работ (оказание услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных товаров, такие операции подлежат налогообложению по налоговой ставке 0 процентов в следующем за истекшими 180 днями налоговом периоде.

Налоговая декларация подается в налоговый орган в сроки, установленные для сдачи деклараций в том периоде, когда подтвержден факт экспорта и появляется возможность принять к вычету "входной" НДС или, на 181-й день после отгрузки товара на экспорт, если документы не были собраны.

В первом случае в декларации отражается оборот, облагаемый по нулевой ставке. Во втором случае отражают оборот по реализованной продукции (товару, работам, услугам), облагаемый по общепринятой ставке.

Если позже комплект документов, подтверждающий реальный экспорт, будет получен, то необходимо представить уточненную декларацию.

В декларации отдельно отражают суммы авансовых и иных платежей, поступивших в счет операций по реализации товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев, не подлежащие налогообложению в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ, суммы НДС, начисленного с авансовых и иных платежей, поступивших в счет операций по реализации товаров, облагаемых НДС по нулевой ставке, а также суммы налога на добавленную стоимость, ранее уплаченные в бюджет с авансов и предоплаты по товарам (работам, услугам) в соответствии с п. 4 ст. 164 Кодекса, подлежащие возмещению из бюджета при подтверждении факта экспорта.

Отдельно в декларации показывают суммы налога, начисленные по товарам (работам, услугам), применение налоговой ставки 0 процентов, по которым не было подтверждено, т.е. по которым по истечении сроков, установленных п. 9 ст. 167 и 163 Кодекса, налогоплательщик не представил документы, обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 процентов.

В декларации также отдельно отражают суммы налога, уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), стоимость которых относится на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, использованных при производстве и реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена в соответствии со ст. 165 Кодекса.

В этой декларации показывают суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), стоимость которых относится на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, использованных при производстве и реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена в соответствии со ст. 165 Кодекса.

Определить суммы НДС, выставленные и уплаченные поставщикам сырья, материалов, услуг сторонних организаций и по другим прямым затратам, достаточно просто. В Налоговом кодексе РФ не указано, следует ли распределять также и НДС, приходящийся на общехозяйственные и общепроизводственные расходы, НДС по приобретаемым внеоборотным активам. По мнению автора, в таком случае возможны два варианта: 1 — суммы такого НДС также необходимо распределить между оборотами по реализации продукции, товаров, работ, услуг, облагаемые по разным ставкам НДС (20 и 0%), и часть из них возмещается после подтверждения факта экспорта; 2 — суммы этого НДС возмещаются из бюджета после их оплаты поставщикам независимо от факта экспорта.

Поэтому в учетной политике организации в целях налогообложения НДС целесообразно определить порядок распределения НДС, приходящегося на общепроизводственные и общехозяйственные расходы, т.е. выбрать один из двух способов принятия НДС к вычету. По нашему мнению, целесообразен первый вариант.

4.7.2. Налог на прибыль

Предприятия — производители экспортируемой продукции при организации налогового учета должны разделить учет доходов и расходов практически на две группы:

Первая группа — доходы и расходы, связанные с производством и реализацией экспортируемых продукции, работ, услуг;

вторая группа — внереализационные доходы и расходы.

Проанализируем первую группу доходов и расходов, так как именно эта группа влияет на формирование результата в целях налогообложения прибыли.

В состав доходов от реализации продукции включается выручка от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав. При этом понятие "товар" в целях налогообложения принимается исходя из определения, данного в п. 3 ст. 38 НК РФ. Здесь под "товаром" понимается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. Таким образом, в понятие "товар" включены готовая продукция, товары, основные средства и прочее имущество. Сумма выручки от реализации определяется в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ с учетом положений ст. 271, 273 НК РФ на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения.

Понятие "выручка" в целях налогообложения прибыли шире, чем в бухгалтерском учете. Оно объединяет выручку от реализации продукции, работ, услуг, учитываемую на счете 90 "Продажи", и прочую реализацию, которая отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

В случае, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации, определяемую в соответствии со ст. 39 НК РФ.

В соответствии со ст. 316 НК РФ доходы от реализации определяются по видам деятельности, если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения, применяется иная ставка налога либо предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка. Если же прибыль от продукции, реализуемой вне территории РФ и на территории РФ, облагается по одной ставке налога на прибыль, то для расчета налога на прибыль раздельный учет не требуется. Однако раздельный учет необходим, чтобы выполнить требования главы 21 НК РФ по НДС, которые позволяют принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам материалов, работ, услуг по экспортируемой продукции.

По мнению автора, те организации, которые осуществляют экспортные операции, должны вести раздельный налоговый учет доходов и расходов по экспортируемой и неэкспортируемой продукции.

Проанализируем состав расходов, связанных с производством продукции, работ, услуг.

Статьей 318 НК РФ определено: если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, то расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

1) прямые;

2) косвенные.

К прямым расходам относятся:

материальные расходы, предусмотренные пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса, а именно расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и(или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной оработке в организации;

расходы на оплату труда и ЕСН персонала, участвующего в процессе производства;

амортизационные отчисления, определяемые в соответствии с порядком, установленным ст. 256—259 НК РФ, по основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров, работ, услуг. Здесь следует отметить, что нормы амортизационных отчислений в бухгалтерском учете и в целях налогообложения могут различаться. В целях налогообложения организации ко всем основным средствам применяют нормы, определяемые исходя из постановления Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г., в бухгалтерском учете организации могут применять нормы, рассчитанные исходя из самостоятельно установленных сроков полезного использования или сроков полезного использования, рассчитываемых на основании нормативных документов.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, осуществляемые в течение отчетного (налогового) периода.

В том числе к этой группе расходов относятся:

расходы на приобретение материалов, используемых:

при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) для обеспечения технологического процесса;

для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

расходы на приобретение запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества;

расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполненные отдельные операции по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контролю за соблюдением установленных технологических процессов, по техническому обслуживанию основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относят транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений этой организации по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

В состав косвенных расходов также включают:

расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения;

суммы начисленного единого социального налога;

расходы по аренде имущества;

расходы на рекламу, добровольное и обязательное страхование, представительские расходы;

суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ;

расходы на сертификацию продукции и услуг;

суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги):

суммы портовых и аэродромных сборов, оплата услуг лоцмана и иные аналогичные платежи;

расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

расходы на содержание служебного автотранспорта, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в *пределах норм,* установленных Правительством Российской Федерации;

расходы на командировки;

расходы на юридические и информационные услуги;

расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

расходы на услуги по управлению организацией или отдельными ее подразделениями;

расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 НК РФ;

расходы на канцелярские товары;

расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);

расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор и распространение информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);

взносы, уплачиваемые международным организациям, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками — плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком — плательщиком таких взносов указанной деятельности;

периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;

другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Так же как и раньше, часть расходов учитывается в целях налогообложения прибыли в пределах установленных норм. К таким расходам относятся: представительские, командировочные расходы, расходы на рекламу.

Не трудно заметить, что классификация расходов на прямые и косвенные в целях налогообложения отличается от аналогичной классификации в бухгалтерском учете.

Отметим также, что в НК РФ определен единый порядок списания косвенных расходов: сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода.

Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также уменьшает доходы от реализации отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Статьей 319 НК РФ предусмотрен порядок определения незавершенного производства, оценки готовой продукции и товаров

отгруженных, выполненных работ, оказанных услуг, на которые еще не перешло право собственности к покупателю. Все они оцениваются в целях налогообложения только исходя из прямых расходов.

Таким образом, для определения налоговой базы по налогу на прибыль необходимо вести налоговые регистры, которые обеспечат определение суммы прямых расходов по экспортируемой и неэкспортируемой продукции, работам, услугам, в том числе по расчету амортизации основных средств, суммы косвенных расходов, доходов, получаемых по экспортируемой и неэкспортируемой продукции. Формы налоговых регистров рассмотрим при решении приведенного ниже примера.

В журнале приведены операции по экспорту продукции, проставлена корреспонденция счетов, определены фактическая себестоимость экспортной продукции и результат от ее реализации в бухгалтерском и налоговом учете.

Журнал хозяйственных операций
за март 200 __ г.

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Товаросопроводительные документы, транспортные документы, приходный ордер склада, счет-фактура			
	Оприходовано сырье от поставщика	100 000	10-1	60
	Отражен НДС, подлежащий уплате поставщику	20 000	19-3	60
2	Требование-накладная			
	Передано сырье со склада для производства экспортируемой продукции	40 000	20-2	10-1
	Передано сырье для производства продукции, реализуемой на территории РФ	60 000	20-1	10-1

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3	Товаросопроводительные документы, транспортные документы, приходный ордер склада, счет-фактура			
	Приобретены материалы для упаковки экспортируемой продукции в цехе	30 000	10-2	60
	Отражен НДС, подлежащий уплате в бюджет	6000	19-3	60
4	Требование-накладная			
	Переданы материалы для упаковки экспортируемой продукции в цехе	11 350	20-2	10-2
5	Табели учета использования рабочего времени, наряды			
	Начислена заработная плата рабочим, занятым производством экспортируемой продукции	45 000	20-2	70
	продукции, реализуемой на территории РФ	34 000	20-1	70
6	Расчетно-платежные ведомости, справка-расчет бухгалтерии			
	Начислен социальный налог с суммы начисленной заработной платы			
	по экспортируемой продукции	15 000	20-2	69
	по продукции, реализуемой на территории РФ	12 000	20-1	69
7	Выписка банка			
	Оплачена задолженность перед поставщиками сырья	120 000	60	51

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
8	Справка-расчет бухгалтерии разработочная таблица Начислена амортизация оборудования	2500	25	02
9	Табели учета использования рабочего времени Начислена заработная плата начальнику цеха, где производится продукция	12 000	25	70
	Расчетно-платежные ведомости, справка-расчет бухгалтерии Начислен социальный налог	4 200	25	69
10	Счета поставщиков, счета-фактуры Начислена задолженность поставщикам за электроэнергию, воду	5 000	25	60
	Отражен НДС поставщикам электроэнергии, воды	1 000	19-3	60
11	Табели учета использования рабочего времени Начислена заработная плата администрации фирмы	20 000	26	70
	Расчетно-платежные ведомости, справка-расчет бухгалтерии Начислен социальный налог	7 080	26	69
12	Акт приемки-передачи помещения в аренду, счет арендодателя, счет-фактура Начислена арендная плата за административные помещения	14 000	26	60

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
	Отражен НДС с арендной платы	2 800	19-3	60
13	Выписка банка Перечислена задолженность			
	за арендную плату	16 800	60	51
	за электроэнергию, воду	6 000	60	51
14	Выписка банка Получен аванс от иностранного покупателя (курс ЦБ РФ — 30 руб. за 1 доллар США)	12 000 360 000	52-3	62-3
15	Справка-расчет бухгалтерии Начислен НДС в бюджет с суммы полученного аванса	2 000 60 000	62-3	68-3
16	Выписка банка Перечислен НДС с аванса в бюджет	60 000	68-3	51
17	Справка-расчет бухгалтерии № 1 Распределены общепроизводственные расходы между			
	экспортируемой и	13 500	20-2	25
	неэкспортируемой продукцией	10 200	20-1	25
18	Справка-расчет бухгалтерии № 2 Распределен НДС, оплаченный поставщикам, по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, приходящийся на экспортируемую и неэкспортируемую продукцию	2698 1102	19-5 68-3	19-3 19-3

6—2927

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
19	Учтен НДС, подлежащий вычету после подтверждения факта экспорта (8000+3000) Сделан вычет НДС, который может быть принят по продукции, реализуемой на территории РФ	11 000 12 000	19-5 68-3	19-3 19-3
20	Накладная, приходный ордер склада Оприходована на склад готовая продукция для реализации на территории РФ (25 единиц по 4648 руб.) для экспорта (22 единицы по 5675 руб.)	116 200 124 850	43-1 43-2	20-1 20-2
21	Железнодорожные квитанц ии, товарно-транспортные накладные, коносамент Отражена фактическая себестоимость продукции, отгруженной в адрес иностранного покупателя (18 единиц)	102 150	45-2	43-2
22	Договор страхования, страховой полис Начислены суммы страховых платежей за страхование груза, находящегося в пути	1 000 30 000	44	76-1
23	Грузовая таможенная декларация Начислены таможенные пошлины по отчету таможенного брокера Вознаграждение таможенному брокеру	18 000 10 000	44 44	76-6 76-6

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
	Отражен НДС, подлежащий перечислению таможенному брокеру Учтен НДС, подлежащий вычету после подтверждения факта экспорта	2 000 2 000	19-3 19-5	76-6 19-3
24	Транспортные документы, счета перевозчика Начислена задолженность перед перевозчиком за перевозку экспортируемого груза	56 000	44	60
25	Товаросопроводительные документы, счет-фактура Начислена выручка от реализации экспортируемой продукции иностранному покупателю на момент перехода прав собственности (курс ЦБ РФ — 30 руб. 60 коп. за 1 доллар США)	12 000 367 200	62-4	90-1/2
26	Товаросопроводительные документы Списана фактическая себестоимость реализованного груза	102 150	90-2/2	45-2
27	Товаросопроводительные документы Списаны экспортные таможенные пошлины	18 000	90-5	44
28	Товаросопроводительные документы Списаны расходы на продажу по экспортируемому грузу	96 000	90-2/4	44

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
29	Справка-расчет бухгалтерии, выписка банка, налоговая декларация по НДС Восстановлен НДС, начисленный ранее с аванса иностранного покупателя	60 000	68-3	62-3
30	Справка-расчет бухгалтерии Зачтена сумма полученного ранее аванса в счет дебиторской задолженности покупателя	367 200	62-3	62-4
31	Товаросопроводительные документы, счет-фактура Начислена задолженность за продукцию, отгруженную российскому покупателю, 20 един.	180 000	62-2	90-1/1
32	Товаросопроводительные документы, счет-фактура, выписка банка Начислен НДС с выручки от реализации продукции на территории РФ на момент отгрузки продукции со склада (переход прав собственности на этот же момент)	30 000	90-3	68-3
33	Товаросопроводительные документы Списана фактическая себестоимость продукции, реализованной на территории РФ, 20 един.	92 960	90-2/1	43-1
34	Товаросопроводительные документы Списаны общехозяйственные расходы	41 080	90-2/4	26

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
35	Документы, подтверждающие приобретение (получение) сырья, счета-фактуры, документы, подтверждающие факт экспорта Сделан вычет НДС, приходящегося на экспортируемую продукцию, после подтверждения факта экспорта, и оплаченный поставщикам	12 698	68-3	19-5
36	Справка-расчет бухгалтерии Начислена курсовая разница по авансу, полученному от иностранного покупателя 12 000 · (30,6 – 30)	7 200	91-3	62-3
37	Справка-расчет бухгалтерии Определен результат от продажи продукции в отчетном месяце	159 810	91-9	99

СПРАВКА-РАСЧЕТ БУХГАЛТЕРИИ № 1

о распределении общепроизводственных расходов между экспортируемой и неэкспортируемой продукцией в рамках бухгалтерского учета

Всего общепроизводственных расходов — 23 700 руб.

В соответствии с учетной политикой общепроизводственные расходы распределяются пропорционально заработной плате производственных рабочих, которая составила:

по экспортируемой продукции — 45 000 руб.

по неэкспортируемой продукции — 34 000 руб.

Всего — 79 000 руб.

Коэффициент пропорциональности: 23 700:79 000 руб. = 0,3

Приходится общепроизводственных расходов на неэкспортируемую продукцию 4 500 · 0,3 = 13 500 руб.

Приходится общепроизводственных расходов на неэкспортируемую продукцию: 34 000 · 0,3 = 10 200 руб.

Таким образом, фактическая себестоимость готовой экспортируемой продукции составляет: 40 000+11 350 +45 000 + 15 000 + 13 500 = = 124 850 руб.

Фактическая себестимость готовой неэкспортируемой продукции: 60 000 + 34 000 + 12 000 + 10 200 = 116 200 руб.

СПРАВКА-РАСЧЕТ БУХГАЛТЕРИИ № 2

о распределении НДС, относящегося к общепроизводственным и общехозяйственным расходам

Всего НДС, относящегося к общепроизводственным и общехозяйственным расходам, составляет 3800 руб.

НДС распределяется пропорционально выручке от реализации экспортируемой продукции в общем объеме выручки.

Выручка от экспорта — 367 200 руб.

Выручка внутри РФ — 150 000 (без НДС)

Всего — 517 200 руб.

Доля экспортируемой выручки равна $\frac{367\,200}{517\,200} = 0{,}71$.

НДС, приходящийся на экспортируемую продукцию, 2698 руб. = = (3800 · 0,71).

НДС, приходящийся на неэкспортируемую продукцию, 1102 руб. = = (3800 – 2698).

По данным примера приведем расчет налоговой базы по налогу на прибыль. С этой целью согласно главе 25 НК РФ для учета операций, связанных с расчетом налоговой базы, открыты аналитические регистры налогового учета.

Для выполнения требований законодательства по НДС и обеспечения раздельного учета операций по производству и реализации экспортируемой и неэкспортируемой продукции регистры составлены отдельно для определения суммы прямых расходов в целях налогообложения по экспортируемой и неэкспортируемой продукции.

Так как состав расходов, включаемых в себестоимость продукции в целях бухгалтерского учета, и расходов, уменьшающих доходы в

целях налогообложения, разный, то суммовые значения некоторых операций в бухгалтерском и налоговом учете различные, так же как и финансовый результат.

В частности, в целях налогообложения прибыли расходы на оплату труда рабочих являются прямыми расходами, остальные расходы на оплату труда — косвенные (без разделения на общепроизводственные и общехозяйственные), также распределяются и расходы на ЕСН. Амортизация основных средств, используемых при производстве продукции, в налогом учете относится к прямым расходам, в то время как в бухгалтерском учете — это общепроизводственные расходы. Чтобы определить, какая ее часть может быть учтена при производстве экспортируемой и неэкспортируемой продукции, сумма амортизации распределена между экспортируемой и неэкспортируемой продукцией в справке бухгалтерии № 3 пропорционально заработной плате производственных рабочих (45 000 руб. и 34 000 руб. соответственно).

Расчет себестоимости продукции в бухгалтерском учете приведен в справке бухгалтерии № 1, расчет суммы прямых расходов для налогообложения — в справке бухгалтерии № 3.

СПРАВКА-РАСЧЕТ БУХГАЛТЕРИИ № 3

о распределении амортизации основных средств между экспортируемой и неэкспортируемой продукцией в целях налогообложения

Амортизация основных средств, участвующих в производстве продукции, — 2500 руб.

Коэффицент пропорциональности — 2500 руб. : 79 000 руб. = = 0,031645.

Амортизация, приходящаяся на экспортируемую продукцию, равна 45 000 руб. · 0,031645 = 1424 руб.

Амортизация, приходящаяся на неэкспортируемую продукцию, равна 34 000 руб. · 0,031645 = 1076 руб.

Таким образом, прямые расходы по готовой экспортируемой продукции составляют: 40 000+45 000 + 15 000 + 1424=101 424 руб.

Прямые расходы по готовой неэкспортируемой продукции: 60 000 + + 34 000 + 12 000 + 1076 = 107 076 руб.

Аналитический регистр налогового учета по определению суммы прямых расходов экспортируемой продукции № 1

Дата	Номер документа и его наименование	Содержание хозяйственной операции	Количество	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
05.03	Требование-накладная	Передано сырье со склада для производства экспортируемой продукции		40 000	2
31.03	Табели учета использования рабочего времени, наряды	Начислена заработная плата рабочим, занятым производством экспортируемой продукции		45000	5
31.03	Справка-расчет	Начислен ЕСН на заработную плату рабочих		15 000	6
31.03	Справка-расчет бухгалтерии № 3	Начислена амортизация оборудования		1424	
20.03	Накладная на передачу готовой продукции	Списана сумма прямых расходов, связанных с производством экспортируемой продукции		-101 424	20

Аналитический регистр налогового учета движения готовой экспортируемой продукции в сумме прямых расходов № 2

Дата	Номер документа и его наименование	Содержание операции	Количество	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
20.03	Накладная на передачу готовой продукции, справка-расчет	Учтена готовая экспортируемая продукция, поступившая из производства (20 ед.по 5071 руб. 20 коп.)	20	101 424	20
22.03	Железнодор. квитанции ТТН, расчет	Списаны прямые расходы отгруженной экспортируемой продукции (18 един.)	18	-91 281 руб. 60 коп.	21

Аналитический регистр налогового учета движения экспортируемой отгруженной продукции в сумме прямых расходов № 3

Дата	Номер документа и его наименование	Содержание операции	Количество	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
22.03	Железнодорожные квитанции	Отгружена готовая экспортируе мая продукция в адрес иностранного покупателя	18	91 281 руб. 60 коп.	21
28,03	Товаросопроводительные документы	Списаны прямые расходы отгруженной и реализованной экспортируемой продукции	18	-91281руб. 60 коп.	26

Аналитический регистр налогового учета по определению суммы прямых расходов неэкспортируемой продукции № 4

Дата	Номер документа и его наименование	Содержание операции	Количество	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
30.03	Требование-накладная	Передано сырье со склада для производства экспортируемой продукции		60 000	2
31.03	Табели учета использования рабочего времени, наряды	Начислена заработная плата рабочим, занятым производством экспортируемой продукции		34000	5
31.03	Справка-расчет бухгалтерии № 3	Начислена амортизация оборудования		1076	
31.03	Табели учета использования рабочего времени	Начислен ЕСН на заработную плату рабочих		12 000	6
20.03	Накладная	Списана сумма прямых расходов по производству неэкспортируемой продукции		-107076	5

Аналитический регистр налового учета движения готовой неэкспортируемой продукции в сумме прямых расходов № 5

Дата	Номер документа и его наименование	Содержание операции	Количество	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
20.03	Накладная	Учтена готовая неэкспортируемая проукция, поступившая из производства (25 единиц по 4283 руб. 04 коп.)	25	107 076	20
25.03	Товаро-сопроводительные документы	Списаны прямые расходы отгруженной и реализованной неэкспортируемой продукции (20 единиц)	20	85 660 руб. 80 коп.	33

Аналитический регистр налогового учета по определению суммы косвенных расходов № 6

Дата	Номер документа	Содержание операции	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
15.03	Требование-накладная	Переданы материалы для упаковки экспортируемой продукции в цехе	15 000	4
31.03	Расчетно-платежные ведомости	Начисление заработной платы начальнику цеха администрации фирмы	12 000 20 000	9 11
31.03	Расчетно-платежные ведомости, справка-расчет бухгалтерии	Начислен социальный налог с суммы начисленной заработной платы начальника цеха администрации фирмы	4 200 7 080	9,11

Продолжение

Дата	Номер документа	Содержание операции	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
01.03	Акт приемки-передачи помещения в аренду, счет арендодателя	Начислена арендная плата за административные помещения	14 000	12
30.03	Счета поставщиков, счета-фактуры	Начислена задолженность поставщикам за электроэнергию, воду	5000	10
20.03	Договор страхования, Страховой полис	Начислены суммы страховых платежей за страхование груза, находящегося в пути	30 000	22
28.03	Грузовая таможенная декларация	Начислены таможенные пошлины по отчету таможенного брокера Вознаграждение таможенному брокеру	18 000 10 000	23
27.03	Транспортные документы, счета перевозчика	Начислена задолженность перед перевозчиком за перевозку экспортируемого груза	56 000	24
31.03	Справка бухгалтерии	Списана сумма косвенных расходов отчетного месяца	-191 280	27,28

Аналитический регистр по налоговому учету доходов № 7

Дата	Номер документа	Содержание операции	Сумма, руб.	Номер аналогичной операции в журнале операций
Доходы по неэкспортируемой продукции				
	Товаросопроводительные документы	Начислена задолженность за продукцию, отгруженную российскому покупателю НДС с выручки	180 000 -30 000	30
Доходы по экспортируемой продукции				
	Товаросопроводительные документы	Начислена выручка от реализации экспортируемой продукции иностранному покупателю на момент перехода прав собственности (курс ЦБ РФ — 30 руб. 60 коп. за 1 доллар США)	12 000 367 200	25

Аналтитческий регистр
по расчету налоговой базы по прибыли

Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Аналитический регистр налогового учета
31.03	Выручка от реализации экспортируемой продукции	367 200	7
31.03	Прямые расходы по реализованной экспортируемой продукции	-91 281-60	3

Продолжение

Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Аналитический регистр налогового учета
31.03	Выручка от реализации неэкспортируемой продукции	150 000	7
31.03	Прямые расходы по неэкспортируемой продукции	-85 660-00	5
31.03	Косвенные расходы за текущий месяц	-191 280-00	6
31.03	Прибыль (убыток) от реализации продукции	148 978-40	
31.03	Внереализационные доходы		
31.03	Внереализационные расходы	-7200	
31.03	Результат: прибыль (убыток)	141 778-40	

5. УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

5.1. Учет приобретения и реализации импортных материально-производственных запасов и других активов

Предметом импорта могут быть: товары, приобретенные для продажи отечественным потребителям; сырье, материалы, оборудование для производственного потребления — удовлетворения собственных нужд импортера; другие материальные и нематериальные ценности, именуемые в дальнейшем материально-производственные запасы (МПЗ).

Основанием для ведения учета импортных материально-производственных запасов, а также их движения являются оформленные соответствующим образом первичные документы:

акцептованные счета (инвойсы) фирм-поставщиков, спецификации, дубликаты или квитанции грузового железнодорожного сообщения, коносаменты, авианакладные;

приемные акты, подтверждающие поступление МПЗ в порты или на склады;

коммерческие акты, свидетельствующие о недостачах, излишках, порчах МПЗ;

приемные акты иностранных экспедиторов, консигнаторов, подтверждающие движение МПЗ за границей, и др.

В системе учета импортных МПЗ важное значение имеет правильное формирование стоимости импортных материальных ресурсов, а именно той стоимости, по которой они будут отражаться в учете. Формирование стоимости импортных материалов осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 5/01 (ранее, 5/98) "Учет материально-производственных запасов".

Пунктом 6 ПБУ 5/01 определено, что в покупную стоимость материально-производственных запасов, в том числе и товаров, включают:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

таможенные пошлины и иные платежи;

невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов, затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором, затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит) и прочие затраты.

В состав затрат организации могут относить затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и начислены до даты оприходования материально-производственных запасов на складах организации;

затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают в себя затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

В то же время в соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 организации торговли могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав издержек обращения. Товары, приобретенные организацией для продажи, в таком случае оцениваются по стоимости их приобретения. Организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Таким образом, принимая учетную политику, организации торговли должны выбрать вариант списания затрат по транспортировке товаров до центральных складов (либо в фактические затраты по приобретению, т.е. на счет 41, либо на издержки обращения); в розничной торговле — еще и вариант учета приобретаемых товаров: по продажной или покупной цене.

Для определения стоимости приобретенных импортных материалов или товаров целесообразно открывать субсчета "Формирование стоимости импортных материальных ценностей" к счету 15. Аналогичные субсчета могут быть открыты к счетам 10, 41.

Оприходование МПЗ, приобретенных по импорту, производится в размере контрактной цены, которая рассчитывается в рублях на дату перехода прав собственности по курсу ЦБ РФ на день оприходования.

Основанием для оприходования являются грузовые таможенные декларации, перевозочные документы, накладные, акты приемки и другие первичные документы. Поступление материальных ценностей отражается в учете по дебету счетов по учету материальных ценностей:

Д-т счетов 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 41-6 "Товары импортные", 41-7 "Формирование стоимости импортных товаров"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — оприходованы материальные ценности, полученные от иностранных поставщиков.

На сумму начисленных таможенных пошлин и таможенных сборов производят запись:

Д-т сч. 10, 15, 41, 07, 08

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 5 "Расчеты с таможней".

Сумма начисленных акцизов также включается в стоимость импортных ценностей и оформляется записью:

Д-т сч. 10, 15, 41, 07, 08

К-т сч. 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по акцизам" — включены в покупную стоимость суммы начисленных акцизов.

Сумма уплаченного налога на добавленную стоимость (НДС) учитывается отдельно:

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней" или 51 "Расчетные счета" — учтены суммы НДС, подлежащие к уплате или уплаченные на таможне.

В дальнейшем порядок списания НДС в зачет не отличается от обычного порядка.

Согласно Инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, утвержденной Приказом ГТК РФ от 07.02. 2001 г. № 131, сумма налога на добавленную стоимость исчисляется в рублях по следующим формулам:

а) по товарам, облагаемым таможенными пошлинами и акцизами:

$(Ст + Пс + Ас) \cdot Н / 100$;

б) по товарам, подлежащим обложению таможенными пошлинами, но не облагаемым акцизами:

$(Ст + Пс) \cdot Н / 100$;

в) по товарам, не подлежащим обложению таможенными пошлинами, но облагаемым акцизами:

$(Ст + А) \cdot Н / 100$;

г) по прочим товарам: $С \cdot Н / 100$,

где Ст — таможенная стоимость; Пс — сумма ввозной таможенной пошлины; Ас — сумма акциза; Н — ставка налога на добавленную стоимость в процентах.

Пример 5.1

Торговая организация приобрела у иностранного поставщика товар для дальнейшей продажи. Поставщику был перечислен аванс в сумме $100 000 по курсу 31 руб. за доллар, рублевый эквивалент перечисленной суммы составил 3 100 000 руб. Условия поставок СИФ Москва, переход права собственности в контракте не указан.

При перечислении аванса составлена бухгалтерская проводка:

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — $ 100 000/3 100 000 руб.

Курс на день передачи товара от иностранного поставщика перевозчику — 31 руб. 50 коп. Таким образом, контрактная стоимость составила 3 150 000 руб.

На основании перевозочных документов, таможенной декларации и приходных документов сделаны бухгалтерские записи:

а) на сумму контрактной стоимости (на дату перехода прав собственности):

Д-т сч. 41-7 "Формирование стоимости импортных товаров"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — 3 150 000 руб.

Как видим, курс рубля по отношению к доллару за время с момента перечисления аванса до поставки сырья изменился. Курсовая разница на день погашения задолженности иностранным поставщиком составила 50 000 руб.{(31,50–31) · $100 000} и отражена на счете 91-1, аналитический счет "Курсовые разницы";

б) на момент поступления сырья на сумму курсовой разницы:

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 91-1 — 50 000 руб.

Сумма уплаченного аванса после поступления товара зачтена в погашение задолженности иностранному поставщику:

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками по авансам, выданным в валюте" — 3 150 000 руб.;

в) на сумму начисленных таможенных пошлин делают запись:

Д-т сч. 41-7 "Формирование стоимости импортных товаров"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней" — 315 000 руб.

на сумму таможенных сборов:

Д-т сч. 41-7 "Формирование стоимости импортных товаров"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней" — 4725 руб.

Таким образом, на субсчете "Формирование стоимости импортных товаров", открытом к счету 41, сформировалась фактическая стоимость приобретенного импортного товара, по которой он приходуется на счет 41-6 "Товары импортные";

г) Д-т сч. 41-6 "Товары импортные"

К-т сч. 41-7 "Формирование стоимости импортных товаров" — 3 469 725 руб.

д) На сумму уплаченного НДС при ввозе сырья:

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"

К-т сч. 51 "Расчетные счета"— 693 000 руб. {(3 150 000 + 315 000) × × 20 %}.

Дальнейший учет движения сырья и других материальных ценностей, приобретенных организацией для собственных нужд, ведется обычным порядком.

В приведенном ниже журнале хозяйственных операций указана корреспонденция счетов и определена фактическая себестоимость приобретенного импортного сырья.

Журнал хозяйственных операций
за март 200_ г.

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выписка банка Перечислен аванс поставщику импортного сырья (курс 28 руб. за 1 долл.)	15 000 420 000	60-3	52-4
2	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счет, счет-фактура Сырье, отгруженное иностранным поставщиком, принято к учету на момент перехода прав собственности (курс ЦБ РФ — 28 руб. 50 коп.)	20 000 570 000	10-10	60-4
3	Счет, товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Выставлен счет за перевозку груза из Варшавы до г. Москвы	20 000	10-10	60-2

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	ГТД Начислены таможенные пошлины Таможенные процедуры в рублях в валюте (курс ЦБ РФ — 28 руб. за 1 долл. США) НДС	57 000 570 10 280 125 400	10-10 10-10 10-10 19-3	76-5 76-5 76-5 76-5
5	Акт о выполнении работ, счет-фактура Начислена задолженность посреднику за поиск поставщика сырья НДС	30 000 6000	10-10 19-3	60-2 60-2
6	Выписка банка Перечислены денежные средства на покупку валюты	142 000	57-3	51
7	Выписка банка Зачислена приобретенная валюта (курс ЦБ РФ — 28,6 руб.)	5 000 143 000	52-4	57
8	Справка бухгалтерии Списан результат от покупки валюты	1 000	57-3	91-1
9	Выписка банка Снята банком комиссия за покупку валюты (курс ЦБ РФ — 28,5 руб.)	10 285	91-2	52-1
10	Выписка банка Перечислен остаток задолженности иностранному поставщику	5 000 143 500	60-4	52-4
11	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Справка-расчет бухгалтерии Оприходовано сырье по сложившейся себестоимости	677 850	10	10-10

5.2. Учет движения и реализации импортных товаров

Для синтетического учета импортных товаров на счете 41 "Товары" открывают отдельный субсчет "Товары импортные". В рабочем плане счетов ему присвоен шифр 41-6. Если приобретенные импортные товары облагаются НДС по разным ставкам, необходимо обеспечить их раздельный учет. Для чего вводят дополнительные отдельные субсчета по счету товаров.

Торговые организации могут вести учет импортных товаров либо по покупным ценам (при оптовой торговле), либо по покупным или продажным ценам (в розничной торговле), т.е. организация учета импортных товаров на предприятиях розничной и оптовой торговли различна.

Остановимся на особенностях учета товаров предприятиями розничной торговли.

Если предприятия розничной торговли ведут учет по покупным ценам, то товары учитываются аналогично учету на предприятиях оптовой торговли. Если предприятия розничной торговли ведут учет по продажным ценам, то они используют счет 42 "Торговая наценка". С помощью этого счета покупную стоимость товаров доводят до продажной. Учет НДС и расчеты с бюджетом по этому налогу предприятия розничной торговли ведут так же, как и предприятия оптовой торговли, т.е. при оприходовании импортных товаров НДС, подлежащий уплате на таможне или поставщикам, учитывают на счете 19.

В связи с этим предприятия розничной торговли при принятии учетной политики должны решить, по какой стоимости они будут учитывать товары: по продажной или покупной. Если предприятия розничной торговли будут вести учет по продажным ценам, то при формировании продажной цены они могут использовать предлагаемую методику определения продажной цены и величины торговой наценки.

1. При оприходовании импортных товаров, впрочем, так же, как и отечественных, их учетная стоимость увеличивается на разницу между покупной и продажной ценой без учета налога на добавленную стоимость. Таким образом, формируется продажная цена без НДС. При этом делают следующую запись:

Д-т сч. 41-6 "Товары импортные"

К-т сч. 42 "Торговая наценка".

2. Сумма наценки увеличивается на сумму налога на добавленную стоимость и налога с продаж, рассчитанные исходя из продажной цены:

Д-т сч. 41-6 "Товары импортные"

К-т сч. 42 "Торговая наценка".

3. На дату реализации товара в розничной торговле начислена выручка от продажи товаров:

Д-т сч. 50 "Касса"

К-т сч. 90-1 "Выручка от продаж".

4. Списывается продажная стоимость реализованного товара на счет 90:

Д-т сч. 90-2 "Себестоимость продаж"

К-т сч. 41-6 "Товары импортные".

5. Одновременно сторнируются налог с продаж и НДС, учитываемые в наценке:

Д-т сч. 90-6 "Налог с продаж", 90-3 "НДС"

К-т сч. 42 "Торговая наценка" — красным сторно.

6. Начисляют в бюджет налоги с выручки:

Д-т сч. 90-6 "Налог с продаж"

К-т сч. 68-5 "Расчеты по налогу с продаж" — налог с продаж при расчетах наличными.

Д-т сч. 90-3 "НДС"

К-т сч. 68-3 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" — НДС с выручки от реализации товаров.

При списании реализованных товаров сумма торговых наценок (скидок) исчисляется по среднему проценту.

Средний процент определяется как частное от деления суммы сальдо на начало по счету 42 и наценки, произведенной за текущий отчетный период, на сумму сальдо на начало месяца по счету 41 и продажной цены реализованных за отчетный период товаров, умноженное на 100%.

Сумма торговой наценки, приходящаяся на реализованные товары, определяется умножением продажной цены реализованных товаров на средний процент торговой наценки (скидки). Рассчитанная таким образом сумма торговой наценки и составит валовой доход предприятия розничной торговли. Затем сумма торговой наценки сторнируется со счета 90-2 при определении финансового результата от продажи товаров.

Счет 42 "Торговая наценка" пассивный, имеет кредитовый остаток, который показывает сумму торговой наценки, приходящуюся на остаток товаров.

Списание торговой наценки оформляют проводкой:

Д-т сч. 90-2, К-т сч. 42 — сторно торговой наценки по реализованным товарам.

Таким образом, если в Главной книге предприятия розничной торговли есть остаток по счету 41 "Товары", то при учете товаров по продажным ценам счет 42 "Торговая наценка" должен иметь соответствующее ему сальдо.

При такой методике предприятия розничной торговли смогут выполнять требования налоговых органов и уплачивать в бюджет НДС с разницы между суммами, начисленными с выручки от реализации товаров, и суммами НДС, уплаченного в бюджет по приобретенным товарам и работам, услугам, списанным на издержки обращения.

Проанализируем теперь методику учета товаров и начисления НДС заготовительными, снабженческо-сбытовыми и оптовыми предприятиями, которые ведут учет импортных товаров в сумме фактических затрат, связанных с их приобретением.

Организации оптовой торговли приходуют товар по сформировавшейся импортной стоимости товара. Они учитывают НДС, уплаченный на таможне, отдельно от стоимости товара и при продаже последнего начисляют НДС с продажной цены. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется предприятиями оптовой торговли как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары, и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки производства и обращения.

Рассмотрим бухгалтерские проводки, которые выполняют торговые организации розничной и оптовой торговли при реализации импортных товаров.

Таблица 5.1

Содержание хозяйственных операций	Предприятия розничной торговли		Предприятия оптовой торговли	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Контрактная стоимость импортных товаров	41	60	41	60
Таможенные пошлины и сборы	41	60	41	60
Акцизы	41	68	41	68

Продолжение

Содержание хозяйственных операций	Предприятия розничной торговли		Предприятия оптовой торговли	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сумма НДС, уплаченного на таможне	19	76 (51)	19	76(51)
Начислена торговая наценка	41	42	не используют счет 42	
Начислен НДС с продажной цены (покупная + наценка)	41	42	—	—
Сумма поступившей выручки	50	90-1	62	90-1
Списана стоимость реализованных товаров:				
по продажной цене	90-2	41	—	—
по учетной (покупной) цене	—	—	90-2	41
Сумма НДС, начисленного с выручки	90-3	68	90-3	68
Сторно НДС начисленного	41	42	—	—
Сторнировочная запись на сумму наценки по реализованным товарам	90-2	42	—	—
Списаны издержки обращения	90-2	44	90-2	44
Финансовый результат:				
прибыль	90-9	99	90-9	99
убыток	99	90-9	99	90-9
Сумма НДС, списанного в зачет перед бюджетом	68	19	68	19
Перечислена задолженность иностранному поставщику	60	52	60	52

Следует отметить, что торговые организации независимо от варианта учета товаров показывают в балансе остаток товаров по покупной стоимости.

Рассмотрим отражение операций по учету товаров на двух фирмах АО "Эпсилон" и ООО "Бетта". (Для упрощения будем считать, что фирмами была произведена всего одна операция).

Фирмы приобрели и оприходовали товар, полученный от поставщика, на сумму 200 000 руб., НДС — 40 000 руб.

АО "Эпсилон" осуществляет оптовую торговлю и ведет учет товаров по покупной стоимости. На счетах АО "Эпсилон" при поступлении товара была сделана бухгалтерская проводка:

Д-т сч. 41, К-т сч. 60 — 200 000 руб.

Д-т сч. 19, К-т сч. 60 — 40 000 руб.

Наценка при этом не начисляется, следовательно, сальдо по счету 41 "Товары" в Главной книге будет равно 200 000 руб. и эта же сумма будет записана и в активе баланса по строке 214.

ООО "Бетта" занимается розничной торговлей и ведет учет товаров по продажным ценам.

На счетах ООО "Бетта" при оприходовании товара делается запись:

Д-т сч. 41, К-т сч. 60 — 200 000 руб. — на сумму покупной стоимости товара;

Д-т сч. 19, К-т сч. 60 — 40 000 руб. — на сумму НДС и одновременно делают запись:

Д-т сч. 41, К-т сч. 42 — 60 000 руб. — на сумму наценки;

Д-т сч. 41, К-т сч. 42 — 52 000 руб. (260 · 20%) — на сумму НДС с продажной цены.

В этом случае остаток на счете 41 по Главной книге и остаток по строке 214 статьи актива баланса "Готовая продукция и товары для перепродажи" будут различаться. Остаток по Главной книге будет равен 312 000 руб., на счете 42 "Торговая наценка" — 112 000 руб., а в балансе по строке 214 будет записано — 200 000 руб.

Разницу между покупной стоимостью и стоимостью товаров по продажным ценам (остаток по счету 42) отражают в годовой отчетности в форме № 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу" по вписываемой строке в сумме 112 000 руб.

В соответствии с п. 27 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (приказ МФ РФ № 60н от 28.06.2000 г.) сумма издержек обращения, приходящаяся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров в организациях, осуществляющих свою деятельность в торговле, учитывается на счете 44 "Расходы на продажу" и включается в статью баланса "Затраты в незавершенном производстве" (стр. 213). При этом сумма издержек обращения, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, может быть исчислена в порядке, изложенном в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утверждены Роскомторгом и Минфином РФ 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2). Указанные рекомендации следует применять с учетом действия ПБУ 10/99 "Расходы организации". В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 проценты по кредитам банка входят в состав операционных расходов и списываются на счет 91 "Прочие доходы и расходы". Поэтому если учетной политикой организации не предусмотрено иное, то распределению будут подлежать только транспортные расходы.

Распределение транспортных расходов производят следующим образом:

суммируют транспортные расходы на начало месяца и расходы, произведенные за отчетный месяц;

к стоимости товаров, реализованных в течение месяца, прибавляют остаток товаров на конец месяца;

исчисляют средний процент указанных издержек к общей стоимости реализованных и нереализованных товаров;

полученный средний процент умножают на стоимость нереализованных товаров и находят сумму транспортных расходов по этим товарам. Остальная часть расходов относится к реализованным товарам и списывается на реализацию.

Допустим, фирма АО "Эпсилон" имела на начало месяца:

остаток товаров на сумму 100 000 руб.;

остаток издержек обращения (транспортные расходы) — 40 000 руб.

В течение декабря было приобретено товаров на сумму 220 000 руб.

Продано товаров на 170 000 руб.

Остаток нереализованных товаров — 150 000 руб.

В течение этого же месяца были произведены следующие расходы:

начислена заработная плата — 50 000 руб.

социальный налог — 19 250 руб.

транспортные расходы по доставке товаров — 70 000 руб.

Всего — 139 250 руб.

Рассчитаем сумму издержек, приходящихся на остаток нереализованных товаров:

1. Сумма транспортных расходов с учетом остатка на начало месяца

40 000 руб. + 70 000 руб. = 110 000 руб.

2. Сумма товаров реализованных и остатка товаров на конец месяца

170 000 руб. + 150 000 руб. = 320 000 руб.

3. Средний процент издержек

110 000 руб. : 320 000 руб. · 100% = 34,75%.

4. Сумма издержек (транспортных расходов), приходящихся на остаток нереализованных товаров

150 000 руб. · 34,75 % : 100 = 51562,5 руб.

Остальная сумма издержек обращения (40 000 + 139250 – 51562,5) списывается в дебет счета 90-2 "Себестоимость продаж" и оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 90-2, К-т сч. 44 — 127687,5 руб.

В представленном ниже журнале хозяйственных операций указана корреспонденция счетов и определен финансовый результат от продажи импортных товаров.

Журнал хозяйственных операций
за март 200_ г.

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выписка банка Перечислен аванс поставщику импортного товара (курс ЦБ РФ — 27 руб.)	6000 162 000	60-3	52-4
2	Кредитный договор Начислены проценты по кредиту	5000	60-3	66
3	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Приняты к учету товары, поступившие от иностранного поставщика (курс ЦБ РФ — 27,8 руб. за 1 долл. США) Включены в стоимость проценты по кредиту, начисленные до принятия товаров к учету	6000 166800 5000	41-7 41-7	60-3 60-3
4	ГТД Начислены таможенные *пошлины*	8340	41-7	76-5

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
	Таможенные процедуры в руб. в валюте НДС	166-80 3 83-20 35028	41-7 41-7 19	76-5 76-5 76-5
5	Выписка банка Оплачены услуги по хранению товара на СВХ НДС	16 000 3200	41-7 19	60-2 60-2
6	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Оприходованы товары по сложившейся покупной стоимости (1000 ед.)	196 390	41-6	41-7
7	Справка-расчет бухгалтерии Стоимость товара доведена *до продажной при начислении* торговой наценки	53 610	41-6	42
8	Справка-расчет бухгалтерии Включен в стоимость наценки НДС на товар	50 000	41-6	42
9	Справка-расчет бухгалтерии Включен в стоимость товара налог с продаж	15 000	41-6	42
10	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счета-фактуры и др. Реализован товар (480 ед.)	126 000	50	90-1
11	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Начислен налог с продаж	6 000	90-6	68-6
12	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счета-фактуры и др. Начислен НДС со стоимости проданных товаров	20 000	90-3	68-3
13	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Списаны реализованные товары по продажной стоимости	126 000	90-2	41

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
14	Справка-расчет бухгалтерии Отсторнирована наценка в размере налога с продаж, начисленного ранее	–6000	90-2	42
15	Справка-расчет бухгалтерии Отсторнирована наценка в размере НДС, начисленного ранее	–20 000	90-3	42
16	Справка-расчет бухгалтерии Отсторнирована наценка, приходящаяся на реализованный товар	–25732,80	90-2	42
17	Справка-расчет бухгалтерии Списаны издержки обращения	15 000	90-2	44
18	Справка бухгалтерии Определен финансовый результат от продажи товаров	10732,80	90-9	99
19	Счет-фактура, товаросопроводительные документы, выписки банка Принят к вычету НДС по импортному товару, уплаченный на таможне	35 028	68	19

5.3. Налогообложение операций, связанных с продажей товаров

Налогообложение прибыли торговых операций регламентировано в главе 25 НК РФ. В статьях 268 и 320 этой главы определен порядок признания издержек обращения при продаже товаров и прибыли от их продажи.

В соответствии со ст. 268 при реализации покупных товаров выручка от продажи товаров уменьшается на стоимость приобретения данных товаров. Последняя определяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров при описании:

по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
по средней стоимости ;
по стоимости единицы товара.

При реализации товаров, так же как и другого имущества, организация вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с реализацией.

Причем расходы, связанные с покупкой и реализацией этих товаров, формируются с учетом положений ст. 320 НК РФ.

Организации оптовой, мелкооптовой и розничной торговли ежемесячно формируют расходы на реализацию (далее — издержки обращения). При этом в сумму издержек они включают также расходы организации — покупателя товаров на доставку этих товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора, складские и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением и реализацией товаров.

Организации торговли, так же как и другие организации, распределяют расходы текущего месяца на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада покупателя, в случае если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Все остальные расходы, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в порядке, аналогичном описанному выше. Из содержания ст. 320 НК РФ следует, что организации торговли не имеют права выбора порядка списания издержек обращения в налоговом учете. Они обязаны распределять входящие в их состав транспортные расходы по покупке товара на остаток товаров, находящихся на складе. В бухгалтерском учете в соответствии с ПБУ 5/01 организации могут либо списывать издержки обращения в полном объеме, либо распределять транспортные расходы на остаток товаров.

6. УЧЕТ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В РАМКАХ ПОСРЕДНИЧЕСКИХ ДОГОВОРОВ

Экспортом и импортом товаров, работ, услуг может заниматься еще одна группа субъектов — посредники. Посредники могут действовать, заключив с собственником товаров (продукции) разные виды договоров: договор поручения, договор комиссии, агентский договор. Остановимся на основных составляющих каждого договора и проанализируем, в каких случаях целесообразно заключать договор той или иной формы.

6.1. Правовые основы посреднических договоров

Договор поручения

Предметом договора поручения является совершение одним лицом (поверенным) от имени другого (доверителя) определенных юридических действий. Отношения по договору поручения определены главой 49 Гражданского кодекса РФ.

В сделках по поручению стороной сделки становится доверитель через своего представителя. Такую сделку поверенный совершает от имени доверителя, а не от своего имени, заранее информируя об этом третьих лиц.

Чтобы поверенный мог выполнить поручение, доверитель должен выдать ему доверенность на совершение юридических действий, предусмотренных договором поручения. Исключение составляют случаи, предусмотренные Гражданским кодексом РФ.

Статьей 972 ГК РФ определено, что доверитель обязан уплатить поверенному вознаграждение, если это предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором поручения.

В случаях, когда договор поручения связан с осуществлением обеими сторонами или одной из них предпринимательской

деятельности, доверитель обязан уплатить поверенному вознаграждение, если договором не предусмотрено иное.

При отсутствии в возмездном договоре поручения условия о размере вознаграждения или о порядке его уплаты вознаграждение уплачивается после исполнения поручения в размере, определяемом в соответствии с п. 3 ст. 424 Гражданского кодекса РФ. Статьями, регламентирующими отношения в рамках договора поручения, предоставление отчета поверенного зависит от условий договора.

Как видно из описания действий поверенного, он практически, сводит покупателя и продавца, получая за это вознаграждение. В условиях экспортно-импортных операций такой договор применяется достаточно редко. Подобная услуга у поверенного всегда будет услугой, оказываемой на территории РФ, т.е. отражение исполнения такого договора в бухгалтерском учете не отличается от общепринятого порядка.

Договор комиссии

Договором комиссии чаще всего оформляют отношения торгового посредничества. Необходимость в таких сделках очевидна для владельца продукции или товара, особенно во внешнеторговых отношениях, когда участие в них торгового посредника избавляет собственника от забот: по изучению местного законодательства, поиску контрагентов, оформлению и исполнению заключаемых с ними сделок, таможенному оформлению грузов; позволяет преодолеть языковый барьер и т. п.

В комиссионной торговле сочетаются элементы собственно посреднических услуг с торговыми операциями. Строго говоря, договор комиссии обусловливает юридические действия посредника дополнением фактическими хозяйственными операциями. Бизнес комиссионера можно определить как переходную форму между посредничеством и торговлей.

В соответствии со ст. 990 ГК РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

7—2927

Общим в договорах поручения и комиссии является действие посредника в интересах и по поручению своего клиента. И тот, и другой посредник действует обычно за вознаграждение.

Договор комиссии на продажу товара

В таком договоре комиссионер реализует товар от своего имени, но за счет комитента. Если комиссионер реализует товары комитента, то комитент должен передать их на склад комиссионера. Комитент, передавая товары комиссионеру, должен оформить передачу товарными накладными (ф. № ТОРГ-12), предусмотренными постановлением Госкомстата России от 25.12.98 г. № 132. Если товар доставляется комиссионеру каким-либо видом транспорта, то документами, подтверждающими передачу товара, будут железнодорожные или товарно-транспортные накладные, авианакладные, коносаменты и пр.

Комиссионер может принять товар на свой склад и затем продать его со склада, может получить товар в любом другом месте назначения и продать его в том же месте.

Во всех возможных вариантах он должен документально оформить и прием от комитента, и передачу товара покупателю. При продаже он выписывает сопроводительные документы уже от своего имени. Аналогично оформляются и счета-фактуры.

О всех совершенных операциях (расходах) комиссионер обязан представить отчет комиссионера (см. ст. 999 ГК РФ). Отчет может быть составлен в произвольной форме. Поскольку для комиссионера — это основной документ, подтверждающий оказание услуг, целесообразно форму отчета утвердить в учетной политике комиссионера. По нашему мнению, в отчете необходимо указывать стоимость реализованных (или приобретенных) товаров (работ, услуг), а также произведенные комиссионером расходы с указанием документов, их подтверждающих. Кроме того, в отчете следует указать размер комиссионного вознаграждения с выделением суммы НДС.

Примерная форма отчета комиссионера, позволяющая доказать факт оказания посреднической услуги, представлена на с. 195.

Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение тридцати дней со дня получения

ОТЧЕТ КОМИССИОНЕРА

1. Настоящим сообщаю, что по договору с _____ (далее — Комитент) № ___ от _____2000 г. реализованы (приобретены) следующие товары:

№ п/п	Дата	Стоимость товаров	№ накладной
1.			
Итого			

2. Поступило на расчетный счет от покупателей (или от Комитента) для оплаты товара:

№ п/п	Дата	Сумма	№ пл. поручения
1.			
Итого			

Перечислены Комитенту (или продавцу товара) следующие платежи:

№ п/п	Дата	Сумма	№ пл. поручения
1.			
Итого			

Оплачено за счет и в интересах Комитента:

№ п/п	Дата	Содержание операции	Сумма	№ пл. документа
1.				
Итого				

Всего: израсходовано в интересах Комитента _____ (сумма прописью) рублей.

3. Комиссионное вознаграждение за _____ 2002 г. составляет _____ (сумма прописью) рублей,
плюс НДС _____ (сумма прописью) рублей
Итого _____ (сумма прописью) рублей

Поступило на расчетный счет (удержано из средств покупателя) комиссионное вознаграждение в соответствии с п.___ договора:

№ п/п	Дата	Сумма	№ пл. поручения
1.			
Итого			

Остаток свободных средств Комитента, подлежащих перечислению на его счет _____ (сумма прописью) рублей.

Отчет составил: от Комиссионера

Отчет принял: от Комитента

отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

Гражданский кодекс РФ не требует предоставления вместе с отчетом оправдательных документов, подтверждающих понесенные расходы. Однако такое подтверждение требуется, если между сторонами заключен агентский договор вместо комиссионного. Следует учесть также, если при заключении агентского договора стороны не записали условие, в соответствии с которым к отчету не прилагаются документы, подтверждающие расходы, то первичные документы, подтверждающие произведенные в пользу принципала расходы, должны быть обязательно приложены к отчету (см. ст. 1008 ГК РФ).

Налоговый кодекс РФ, так же как и бухгалтерские стандарты, требует документального подтверждения факта произведенного расхода. Встает вопрос: достаточно ли указанным сторонам договора представить только отчет и считать его первичным документом для списания расходов или начисления выручки? На наш взгляд, достаточно. Ведь при необходимости налоговые органы могут провести встречную проверку между комитентом и комиссионером с целью подтверждения данных, записанных в отчете комиссионера.

По мнению автора, при подписании договора сторонам следует определиться в этой части соглашения.

Для решения этого вопроса имеет значение и цель заключения посреднического договора. К примеру, заключая договор с таможенным брокером, собственник товара:

во-первых, выполняет одно из требований таможенного законодательства;

во-вторых, пользуется услугами специалиста;

в-третьих, он и так знает, что контрагентом брокера является таможенный орган.

Кроме того, без наличия подтверждающего документа, а таковым является таможенная декларация, комитент не сможет документально оформить оприходование товаров, а затем и его реализацию.

Здесь наличие первичных документов в приложении к отчету обязательно. Также обязательна передача всех документов, созданных посредником, и при экспортных операциях. Собственник товара (комитент, принципал) не получит льготы по налогу

на добавленную стоимость, если не представит комплект документов, в состав которого входят и документы, подтверждающие расходы посредника.

Потребность в помощи посредника здесь больше, чем при исполнении обычных посреднических договоров. Она не столько заключается в поиске покупателя и заключении с ним контракта на экспорт, сколько в освобождении собственника от выполнения достаточно сложной, требующей определенных навыков, работе по оформлению экспорта товара (продукции).

Обычно комиссионер все-таки предпочитает не раскрывать комитенту свои контакты с клиентурой в целях сохранения своей роли, своего бизнеса, а комитенты уважают этот интерес посредника и не ставят жестких условий раскрытия информации. Кроме того, специализация комиссионера позволяет экономить на реализации. Комитент осознает, что на организацию сбыта продукции он сам мог потратить больше средств.

В отличие от договора поручения вознаграждение выплачивается комиссионеру обязательно.

Статьей 991 Гражданского кодекса РФ определено, что комитент *обязан* уплатить комиссионеру вознаграждение. Кроме того, в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), комитент должен выплатить комиссионеру дополнительное вознаграждение. Это вознаграждение выплачивается в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии.

Если договором размер вознаграждения или порядок его уплаты не предусмотрен и размер вознаграждения не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение уплачивается после исполнения договора комиссии в размере, определяемом в соответствии с п. 3 ст. 424 ГК РФ.

Комиссионер обязан исполнить поручение на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с его указаниями, а при отсутствии в договоре комиссии таких указаний — в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями, такое условие предусмотрено ст. 992 ГК РФ.

В случае, когда комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Таким образом, если в договоре нет условия о разделении выгоды между сторонами, она должна быть разделена поровну, и записывать об этом в договоре комиссии в таком случае не обязательно.

В договоре важно сделать соответствующую запись, если полученная выгода остается в распоряжении комитента, или комиссионера, или делится между ними в другой пропорции.

Поскольку товар, который продает или покупает комиссионер, принадлежит комитенту (собственнику), последний обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а в соответствующих случаях и дополнительного вознаграждения за делькредере возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Необходимость возмещения расходов по исполнению комиссионного поручения предусмотрена ст. 1001 ГК РФ. Комиссионер не имеет права на возмещение расходов на хранение находящегося у него имущества комитента, если в законе или договоре комиссии не установлено иное. Даже если стороны забыли записать в договоре условие о необходимости возмещения расходов комиссионеру, комитент обязан их возместить, за исключением расходов по хранению. Расходы по хранению будут возмещены, если это условие оговорено в договоре. В противном случае эти расходы комиссионер списывает на свои расходы, и они возмещаются из общей суммы комиссионного вознаграждения.

Договор комиссии на покупку товара

Особенность приобретения товаров через комиссионера состоит в том, что комитент обычно не может долго ждать в силу производственной необходимости. Если комиссия по реализации может растягиваться на месяцы и даже годы, то условия приобретения всегда конкретны и имеют жесткие сроки. Элементы распоряжения товаром для комиссионера сводятся к минимуму.

Комитент здесь дает поручение комисисонеру приобрести товар или другие материальные ценности от имени комиссионера и за счет комитента.

Вариантом оформления конкретного поручения может быть дополнительное соглашение, когда условия заданий существенно меняются по сложности, объему, срокам исполнения.

Комиссионер, приобретая товар, в соглашении на покупку указывает свое имя, оплачивает стоимость товара со своего расчетного счета, оформляет на свое имя товарно-сопроводительные документы, в том числе накладные разных видов в зависимости от условий поставки, счета-фактуры. Доверенность от комитента здесь не нужна. Поэтому продавец обычно не знает, что покупатель не становится собственником товара.

Условиями договора поставки может быть предусмотрено, что товар сразу будет отгружен на имя комитента (грузополучателя). Тогда в зависимости от условий поставок и момента перехода прав собственности к реальному покупателю-комитенту товар может быть показан на забалансовых счетах у комиссионера до тех пор, пока груз не будет передан комитенту. О приобретении товара (получении услуг или работ) комиссионер извещает комитента в отчете комиссионера.

Для посредника важна дата, на которую он вправе считать свои обязанности выполненными и отразить выручку в бухгалтерском учете: на момент представления отчета или на момент его принятия, или на момент выполнения обязательств?

Как упоминалось выше, отчет комиссионера должен быть принят комитентом. В случае, когда комитент имеет возражения по отчету, он должен сообщить о них комиссионеру в тридцатидневный срок, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым. Но остается неопределенность для целей налогообложения: дата принятия наступает в момент передачи отчета или 30 дней спустя?

Неопределенность обычно приводит к разночтениям, поскольку интересы не совпадают. Разночтений может быть три: у комитента, у комиссионера и у представителя налоговых органов. Поэтому лучше внести определенность отдельной записью в договоре. Стороны вольны сами выбрать момент выполнения обязательств и способ фиксации самого факта исполнения. Следует только не забыть сделать об этом запись в договоре. Тогда комиссионер всегда докажет правильность, своевременность отражения комиссионного вознаграждения (выручки) в учете, а комитент — списания выплаченного вознаграждения на затраты. К этой дате можно привязать и выставление счета-фактуры.

Агентский договор

В агентском договоре исполнитель-агент обязуется по поручению и за счет своего принципала совершать в его интересах юридические и иные (фактические) действия либо от своего имени, либо от имени принципала. В первом случае взаимоотношения агента и принципала строятся аналогично договору комиссии, а во втором — аналогично договору поручения.

Основные отличия с точки зрения документального оформления операций следующие:

1. В соответствии со ст. 1008 Гражданского кодекса РФ в ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. Если такие условия не предусмотрены, то отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора.

2. Если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.

Как видим, здесь уже иные требования. Отчет должен быть обязательно, а документы к нему прилагаются, если иное не предусмотрено договором.

Принципал, имеющий возражения по отчету агента, должен сообщить о них агенту в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет считается принятым принципалом.

3. Принципал, так же как и комитент, обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленном в агентском договоре.

Если в агентском договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен, и он не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение подлежит уплате в размере, определяемом в соответствии с п. 3 ст. 424 ГК РФ.

При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплачивать вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Документальное оформление агентского договора принципиально не отличается от оформления договора поручения или комиссии. В бухгалтерском учете операций также нет особых отличий. Поэтому в дальнейшем мы рассмотрим отношения по договорам торгового посредничества на примере договора комиссии.

6.2. Учет экспортных операций предприятиями-посредниками

Экспортные операции осуществляют, как уже было отмечено в главе 4, не только собственники товаров, но и посреднические фирмы, работающие по договорам комиссии, агентским договорам. В качестве комитента или принципала могут выступать российские фирмы-производители или торговые организации. Учет переданных товаров или продукции по договору комиссии и агентирования ведется аналогично, расчеты между участниками по этим договорам также ведутся аналогично, поэтому в дальнейшем рассмотрим организацию учета у обеих сторон договора комиссии. При необходимости этот порядок можно использовать и в рамках агентского договора.

При заключении договора комиссии комитент (владелец экспортируемого товара или продукции) поручает комиссионеру (посреднику) продать товар иностранному покупателю от своего имени, но за счет комитента.

Таким образом, российский комиссионер будет являться лицом, участвующим в расчетах и в отгрузке (передаче) экспортируемого груза. За оказанную услугу он получает комиссионное вознаграждение в размерах, согласованных с комитентом.

Партнеры могут заключить еще один договор, квалифицируемый как посреднический. Это договор поручения.

По условиям договора поручения посредник, т.е. поверенный, заключает договор купли-продажи товара от имени доверителя. Поверенный здесь не является стороной сделки, на него не оформляют паспорт экспортной сделки, значит, он не сможет участвовать в расчетах с иностранным покупателем и получать валюту на валютный счет. Кроме того, он может быть указан в грузовой таможенной декларации лишь как отправитель груза, если на него будет возложена такая обязанность доверителем. В таком случае у него не будет возможности и обязанности получать валютные средства и перечислять их на счета доверителя. Он получает только

вознаграждение за оформление сделки. Договор поручения при экспорте заключают достаточно редко.

В обоих вариантах указанное вознаграждение будет облагаться НДС.

Очень часто у предприятий-комитентов, которые ведут учет реализации "по моменту оплаты" в целях налогообложения налогом на добавленную стоимость встает вопрос, какую дату считать датой определения выручки от реализации продукции: дату зачисления средств на счет комиссионера или на счет предприятия?

Ответ можно найти в п. 2 ст. 167 главы 21 Налогового кодекса, действие которого распространяется только на учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость. Оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг), в том числе путем оплаты задолженности. "Оплатой товаров (работ, услуг), в частности, признаются: поступление денежных средств на счета налогоплательщика либо его комиссионера, поверенного или агента в банке или в кассу организации (комиссионера, поверенного или агента), в том числе в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)".

Рассмотрим порядок отражения в учете операций по комиссионному договору.

Согласно условиям договора комиссии контракт с иностранным партнером заключает фирма комиссионер.

Расчеты между комитентом и комиссионером проводятся через счет 76. При этом они могут открыть субсчет 6 к счету 76 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", в развитие которого стороны открывают аналитические счета: комиссионер — "Расчеты с комитентом"; комитент — "Расчеты с комиссионером".

Комиссионер отражает товар, полученный на комиссию, за балансом на счете 004 "Товары, принятые на комиссию". В качестве первичных документов ему должны быть представлены накладные, перевозочные и другие документы, свидетельствующие о передаче или отправке ему комиссионного товара.

Комитент учитывает переданный на комиссию товар на открываемом к счету 45 субсчете "Товары экспортируемые отгруженные комиссионеру", в зависимости от видов учитываемых на этом счете операций ему в рабочем плане счетов присвоен шифр 45-1 (с. 67).

По условиям договора комиссии комиссионер выполняет все функции, необходимые при доставке товара иностранному покупателю: начисляет и оплачивает таможенные пошлины и процедуры, доставку товара железной дорогой или другими видами транспорта, услуги по хранению, погрузке, перевалке и разгрузке товара. Обычно все расходы, связанные с экспортом, покрывает комитент. Исключение, как уже было отмечено выше, могут составить только расходы по хранению товара. В соответствии с ГК РФ такие расходы несет комиссионер, если иное не оговорено в договоре.

В бухгалтерском учете *комиссионера* все произведенные за счет комитента расходы отражаются в виде дебиторской задолженности комитента перед комиссионером:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссиии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комитентом"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — начисление задолженности поставщикам, перевозчикам и другим исполнителям за услуги, оказанные по экспорту грузов.

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" — оплата поставщикам и подрядчикам.

Комитент на суммы произведенных расходов делает соответствующие записи в учетных регистрах:

Д-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)",

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комиссионером".

Чтобы комитент мог поставить в зачет суммы НДС, уплаченные комиссионером за расходы, произведенные по поручению комитента, необходимо обязать комиссионера в платежных поручениях делать ссылку на номер комиссионного договора, и пометку о том, что платеж выполняется по поручению комитента. Аналогичную ссылку желательно делать и в счетах-фактурах, получаемых от контрагентов.

Комиссионер после передачи товара в собственность иностранного покупателя списывает этот товар со счета 004 и начисляет в

бухгалтерском учете свою задолженность перед комитентом и задолженность иностранного покупателя за приобретенный товар. Одновременно он должен сообщить комитенту об отгрузке товара.

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комитентом" — начислена задолженность иностранного покупателя за реализованный ему товар и задолженность комиссионера перед комитентом за этот же товар.

В связи с тем, что стоимость отгруженного экспортируемого товара выражена в иностранной валюте, задолженность иностранного покупателя отражают в учете в двух оценках: в валюте и в рублевом эквиваленте. Аналогично задолженность перед комитентом также выражается в двух оценках (валюте и рублевом эквиваленте). Это один из немногих вариантов расчетов в иностранной валюте между российскими организациями (комитентом и комиссионером), разрешенный ЦБ РФ. Таким образом, комиссионер должен будет ежемесячно, до выполнения обязательств иностранным поставщиком, определять курсовые разницы, возникающие на счетах 62 и 76.

Комитент на основании извещения комиссионера обязан показать в бухгалтерском учете реализацию экспортируемого товара.

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 90-1/2 "Выручка от продаж по нулевой ставке НДС" — начислена выручка от продажи экспортируемого товара.

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комиссионером"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — *переведена задолженность покупателя на комиссионера.* Такая проводка, по мнению автора, необходима, чтобы показать, что задолженность покупателя будет погашена перечислением через счета комиссионера. Ведь именно он будет рассчитываться в дальнейшем с комитентом.

Д-т. сч. 90-2/2 "Себестоимость продаж по нулевой ставке НДС"

К-т сч. 45-1 "Товары экспортируемые отгруженные комиссионеру" — списана себестоимость реализованных экспортируемых товаров.

В связи с тем, что комитент должен получить выручку за реализованный экспортируемый товар в валюте, он показывает в

учете задолженность комиссионера в двух оценках (валюте и рублях) и должен рассчитывать курсовые разницы до того, как комиссионер погасит перед ним задолженность.

Если в учетной политике комитента выручка в целях налогообложения НДС принимается на момент отгрузки товара и предоставления покупателю счетов-фактур, то на дату получения извещения от комиссионера, он должен учесть суммы отгруженного товара в объемах реализации.

Валютная выручка от реализации товара поступает на валютный счет комиссионера.

Комиссионер при поступлении валютных сумм от иностранного покупателя закрывает его задолженность на сумму поступления.

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — погашена задолженность иностранного покупателя.

В договоре комиссии должны быть определены условия продажи экспортной выручки, т.е. указано, кто будет продавать выручку в валюте — комиссионер или комитент.

Если валюту будет продавать комитент, то она в полном объеме перечисляется с транзитного счета комиссионера на валютный счет комитента. При этом в заявлении на перевод должно быть указано, что обязательная продажа валюты не осуществлялась.

В обоих случаях сумма комиссионного вознаграждения может быть оставлена у комиссионера, который впоследствии продаст ее часть как свою выручку.

Если валютную выручку продает комиссионер, то при перечислении своей задолженности после продажи, он должен указать о том, что обязательная продажа валюты произведена. В договоре при этом, на наш взгляд, желательно оговорить, какая из сторон несет расходы по продаже валюты.

Комитентом товара может выступать и иностранное юридическое лицо, например, предприятие Украины или Латвии.

В таком случае экспортная валютная выручка, поступающая на транзитные валютные счета российских посреднических организаций в пользу предприятий, не являющихся резидентами Российской Федерации, включая предприятия государств бывших республик Союза ССР, перечисляется по поручениям комиссионеров *без осуществления обязательной продажи* с их транзитных валют-

ных счетов на валютные счета указанных предприятий за вычетом комиссионного вознаграждения, начисленного посредническими организациями в свою пользу, а также других расходов в иностранной валюте, указанных в п. 8 Инструкции ЦБ РФ № 7.

Сумма начисленного комиссионного вознаграждения, причитающегося за оказанные услуги, определяется на основании договора и подтверждается отчетом или актом на оказание услуг.

Комиссионер на дату выполнения своих обязательств начисляет комиссионное вознаграждение и делает бухгалтерскую проводку:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комитентом"

К-т сч. 90-1 "Выручка от посреднических услуг" — отражена выручка на сумму комиссионного вознаграждения;

Д-т сч. 90-3 "НДС"

К-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС" — начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет с выручки.

Комитент на основании тех же документов списывает сумму комиссионного вознаграждения на коммерческие расходы или издержки обращения:

Д-т сч. 44-1 "Расходы на продажу экспортируемой продукции"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комиссионером";

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комиссионером" — начислен НДС по комиссионному вознаграждению.

Пример оформления бухгалтерских проводок по договору комиссии, заключенному между российскими комитентом — заводом "Металлист" и комиссионером — фирмой "Экском" представлен ниже.

В соответствии с условиями договора фирма "Экском" заключает контракт с иностранным покупателем на экспорт товара от своего имени, но за счет завода "Металлист". В соответствии с условиями договора комитент оплачивает расходы комиссионера по

выполнению поручения не позднее трех дней после получения выручки на свой валютный счет. Комиссионер обязан перечислить всю сумму полученной от иностранного покупателя валютной выручки на счет комитента в течение трех дней после ее зачисления на его транзитный счет. Обязательная продажа осуществляется комитентом. Комиссионное вознаграждение выплачивается комитентом в рублях, сумма вознаграждения определяется в размере 10% от контрактной цены на дату реализации товара иностранному покупателю. Комиссионер представляет комитенту извещение (отчет) о дате отгрузки, дате перехода прав собственности на товар иностранному покупателю, дате поступления валютной выручки (если она не перечислена комитенту в срок).

В бухгалтерском учете комитента для учета операций, совершаемых по данному договору, к счету 76 открывается субсчет 76-5 "Расчеты с фирмой "Экском". Комиссионер, в свою очередь, открывает субсчет 76-6 "Расчеты с заводом "Металлист". Оба эти субсчета подразделяются на аналитические счета по расчетам между участниками договора комиссии в валюте (76-5в и 76-6в) и в рублях (76-5р и 76-6р). Фирма "Экском" ведет учет в целях налогообложения НДС по моменту поступления выручки на расчетный счет, поэтому для учета расчетов с бюджетом по НДС, не оплаченному заказчиками "Экском", открыт субсчет 76-7 "Расчеты с бюджетом по начисленному, но неоплаченному НДС".

Фирма "Экском" для контроля за движением комиссионного экспортируемого товара открыла субсчета к забалансовому счету 004 "Товары, принятые на комиссию":

004-1 "Товары экспортируемы, полученные от комитента на складе",

004-2 "Товары экспортруемые, комиссионные в пути".

Таблица 6.1

№ п./п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/тыс. руб.	Комитент		Комиссионер	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Накладные Получен товар на комиссию	100	45-1	43	004-1	

Продолжение

№ п./п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/тыс. руб.	Комитент		Комиссионер	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
2	Квитанции жел. дороги Отгружен товар в адрес иностранного покупателя Учтен комиссионный товар, находящийся в пути	100 100	45-4	45-1	004-2	004-1
3	Квитанции жел. дороги Счет-фактура за перевозку Начислена задолженность перевозчику и НДС Выписка банка Оплачено перевозчику за транспортировку товара до порта	40 8 48	44-1 19-3	76-6р 76-6р	76-5р 76-5р 60	60 60 51
4	Счет-фактура, квитанции о перевалке груза Начислены расходы по перевалке, выполненные портом Выписка банка Оплачено порту за услуги	20 20	44-1	76-6р	76-5р 60	60 51
5	Коносамент Извещение фирмы "Эксском" Отгружено иностранному покупателю Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	4200 126 100	76-6в 62х) 90-2/2	62* 90-11 45-4	62*	76-5в 004-2
6	Отчет фирмы "Эксском" Акт выполненных работ Начислено комиссионное вознаграждение	12,6	44-1	76-6р		

Продолжение

№ п./п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/тыс. руб.	Комитент		Комиссионер	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	НДС Всего НДС с выручки	2,52 15,12 2,52	19-3	76-6р	76-5р 90-3	90-1/4 76-7
7	Справка бухгалтерии завода "Металлист" Списаны коммерческие расходы, приходящиеся на реализованный товар	72,6	90-2/2	44-1		
8	Выписка банка фирмы "Эксском" Поступила валютная выручка на транзитный счет комиссионера	4200 130,2			52-3	62
9	Выписка банка Перечислена выручка комитенту	4200 128,1			76-5в	52-3
10	Выписка банка завода "Металлист" Зачислена на транзитный счет выручка Обязательная продажа не произведена	4200 128,1	52-3	76-6в		
11	Заявление на продажу Выписка банка завода "Металлист" Снята валюта на продажу	2100 64,05	91-2/3	52-3		
12	Выписка банка завода "Металлист" Зачислен рублевый эквивалент проданной валюты	64,00	51	91-1/3		
13	Справка бухгалтерии завода "Металлист" Результат от продажи валюты	0,05	99	91-9/3		

Продолжение

№ п./п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/тыс. руб.	Комитент		Комиссионер	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
14	Выписка банка завода "Металлист" Зачислена оставшаяся валютная сумма	2100 64,05	52-1	52-3		
15	Выписка банка завода "Металлист" Перечислена задолженность комиссионеру и комиссионное вознаграждение Всего	60,0 15,12 75,2	76-6р	51		
16	Выписка банка "Экском" Погашена задолженность комитента	75,2			51	76-5р
17	Справка бухгалтерии фирмы "Экском" Начислен в бюджет НДС по выполненным и оплаченным работам	2,52			76-7	68-3
18	Справка бухгалтерии завода "Металлист" Начислены курсовые разницы по счету 76-2в	2,1	76-6в	91-3		
19	Справка бухгалтерии фирмы "Экском" Начислены курсовые разницы по счетам: 76 62 52-3	 2,1 4,2 2,1	76-6в	91-3	 91-3 62 91-3	 76-5в 91-3 52-3

Примечание.

[1] Пункты 2 и 9 даны для справок.

* Эти корреспонденции даны для того, чтобы в бухгалтерском учете завода "Металлист" зафиксировать задолженности сначала покупателя, а затем комиссионера, так как оплата по экспортному контракту поступит непосредственно от комиссионера — фирмы "Экском".

Фирма "Экском" фиксирует задолженность перед комитентом и одновременно задолженность покупателя за приобретенный экспортный товар. Учет расчетов между комитентом, комиссионером и покупателем за экспортируемый товар ведется в валюте и рублевом эквиваленте, поэтому расчет курсовых разниц у фирмы "Экском" осуществляется по счетам 62 и 76-5в.

Так как собственником экспортируемого товара остается комитент, то именно он имеет право на применение нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость. Порядок применения такой ставки для комитента описан в главе 4, параграф 4.8.

6.3. Учет расчетов с посредниками по импорту

Торговые фирмы продают не только приобретенные импортные товары, но и товары, полученные на условиях комиссии. Комитентами при этом могут выступать как иностранные, так и отечественные партнеры.

Комиссионеру могут быть поручены как продажа, так и покупка импортного товара, приобретение сырья и материалов и другие работы. Особенность таких договоров состоит в том, что комитентом в рамках договора комиссии на продажу товаров являются иностранные юридические лица. В договорах на покупку импортного товара комитентом выступают российские юридические лица, а поставщиком товара является иностранное юридическое лицо.

Материальные ценности, взятые на комиссию, не переходят в собственность комиссионера и находятся у последнего на ответственном хранении, поэтому учитываются за балансом.

Комиссионер обязан исполнить принятое поручение на наиболее выгодных для комитента условиях. После исполнения поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Таким образом, выручка, поступающая за реализованные товары, принадлежит комитенту и должна быть ему перечислена за минусом расходов, произведенных за счет комитента и комиссионного вознаграждения. Материальные ценности, приобретенные на условиях комиссии, должны быть также переданы партнеру.

Итак, можно выделить две группы комиссионных операций:

1. Реализация комиссионных товаров, полученных у иностранных комитентов.

2. Приобретение импортных товаров у иностранных поставщиков по поручениям российских комитентов.

Проанализируем первую группу операций, по которой российский комиссионер заключает договор с иностранным комитентом на продажу в России импортных товаров по договору комиссии.

Учет операций по договору комиссии, заключенному с иностранным комитентом на продажу импортного товара

При организации учета операций по договору комиссии с иностранным комитентом применяют следующие счета:

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", в развитие которого целесообразно выделить расчеты с иностранными комитентами на отдельном субсчете, а затем для учета открыть аналитические счета "Расчеты с иностранным комитентом в рублях" и "Расчеты с иностранным комитентом в валюте".

004 "Товары, принятые на комиссию" учитывают стоимость полученных от комитента товаров. Импортные товары, взятые на комиссию, учитываются в рублях по курсу на день растаможивания.

В бухгалтерском учете операции, связанные с комиссионной торговлей импортными товарами, отражают следующим образом:

Стоимость поступивших импортных товаров по договору комиссии отражают на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию".

Все расходы, произведенные за счет комитента, комиссионер учитывает на аналитическом счете "Расчеты с иностранным комитентом", который открывается в развитие субсчета "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам" к счету 76.

На основании выставленных счетов исполнителей, актов о выполнении работ, оказании услуг, связанных с комиссионным товаром, комиссионер делает записи:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитические счета "Расчеты с комитентом в рублях" или "Расчеты с комитентом в валюте"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — списаны произведенные расходы за счет иностранного комитента;

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитические счета "Расчеты с комитентом в рублях" или "Расчеты с комитентом в валюте"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней" — списаны таможенные пошлины, процедуры, НДС по ввезенному товару за счет комитента.

После оплаты задолженности в учете выполняют записи:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

К-т сч. 51 "Расчетные счета",

К-т сч. 52 "Валютные счета".

Российский комиссионер отгружает товар покупателям и на момент признания выручки в бухгалтерском учете делает записи:

Д-т сч. 62-2 "Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в рублях" — начислена задолженность российских покупателей перед комиссионером и задолженность комиссионера перед собственником товара — иностранным комитентом.

К-т сч. 004 "Товары, принятые на комиссию" — списана стоимость проданных импортных товаров.

Российский комиссионер продает товары в России, расчеты с покупателями ведет в рублях, при этом цена продаваемых товаров чаще всего выражается в иностранной валюте или в условных денежных единицах. Это вполне объяснимо, ведь вернуть иностранному комитенту необходимо определенную им сумму иностранной валюты. В результате на дату погашения задолженности покупателем у комиссионера на счете 62 возникает суммовая разница, которая, по мнению автора, может быть отнесена на расчеты с иностранным комитентом.

О всех произведенных действиях российский комиссионер сообщает иностранному комитенту в отчете комиссионера. В нем же он определяет комиссионное вознаграждение.

При начислении комиссионного вознаграждения делается запись:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комитентом в рублях"

К-т сч. 90-1/3 "Выручка от оказания посреднических услуг."

Получение денежных средств от покупателей оформляется проводками:

Д-т сч. 50 "Касса",

Д-т сч. 51 "Расчетные счета"

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

При перечислении задолженности комитенту за реализованные по его поручению товары:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с комитентом в валюте"

К-т сч. 52, субсчет "Специальный транзитный валютный счет".

Прежде чем погасить задолженность перед иностранным комитентом необходимо приобрести иностранную валюту.

Порядок отражения в учете операций по покупке иностранной валюты рассмотрен нами в гл. 3.

Обратимся к условию примера.

Допустим, ООО "Лада" получило комиссионный товар от иностранного комитента. Рассмотрим, как следует отразить в учете операции по расчету за этот товар на условных цифрах.

ООО "Лада" получило на комиссию товар на сумму 100 000 долл. США, курс на дату поступления товара 30 руб., рублевый эквивалент стоимости товаров, учитываемых за балансом, — 3 000 000 руб.

ООО "Лада" заплатило за иностранного комитента НДС в сумме 631 000 руб. по курсу на дату растаможивания (20 000 долл. США), таможенные пошлины — 155 000 руб. (5000 долл. по курсу 31 руб. за 1 долл.).

Весь товар был продан за

3 400 000 + 680 000 (20% НДС) = 4 080 000 руб.

В бухгалтерском учете ООО "Лада" были сделаны записи:

1. Поступивший товар оприходован на забалансовый счет 004 в рублях в сумме 3 000 000 руб.

2. На сумму НДС, уплаченного при ввозе товара за комитента:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в рублях"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней" — 631 000 руб.

3. На сумму таможенных пошлин, уплаченных при ввозе товара за комитента:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в валюте"

К-т сч. 76-5 "Расчеты с таможней" — $5000/155 000 руб.

4. На сумму выручки, начисленной на момент перехода права собственности к покупателю:

Д-т сч. 62-2 "Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в рублях" — 4 080 000 руб.

Цена товара была установлена в условных единицах в размере 136 000 долл. США по курсу ЦБ РФ на дату оплаты.

5. На момент оплаты поступило:

Д-т сч. 51 "Расчетные счета"

К-т сч. 62-2 "Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях" — 4 107 200 руб.

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в рублях" — 27 200 руб. — суммовая разница.

6. Комиссионер начисляет вознаграждение. В договоре комиссии оно установлено в размере 4% от поступившей выручки, включая НДС:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в рублях"

К-т сч. 90-1/4 "Выручка от оказания посреднических услуг" — 164 288 руб. (4107200 · 4%).

7. Начислен НДС с комиссионного вознаграждения:

Д-т сч. 90-3 "НДС"

К-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС" — 27 381 руб.

Сумма, причитающаяся к перечислению, равна 3 156 912 руб. (4 107 200 – 164 288 – 155 000 – 631 000).

8. Приобретена валюта для погашения задолженности перед иностранным комитентом за комиссионный товар по курсу 30 руб. 20 коп.

Д-т сч. 57 "Переводы в пути"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" — 3 156 912 руб.

Д-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет"

К-т сч. 57 "Переводы в пути" — $104533/3156896,6 руб.

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 57 "Переводы в пути" — 15,4 руб. — результат от покупки валюты.

9. Одновременно с этой операцией была переведена задолженность перед иностранным комитентом в рублях в валютную задолженность:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в рублях"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в валюте" — $ 104533 / 3156896,6 руб.

10. Перечислена задолженность иностранному комитенту:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам", аналитический счет "Расчеты с иностранным комитентом в валюте"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — $ 104533 / 3156896,6 руб.

Учет операций по договору комиссии, заключенному с российским комитентом на покупку импортного товара

Если российский комиссионер выступает как посредник по закупке импортного товара и комитентом является российское юридическое лицо, в таком случае российский комиссионер, выступая от своего имени, заключает контракт с иностранным поставщиком за счет российского комитента. Последний должен перечислить денежные средства комиссионеру, на которые будет куплен импортный товар. Расчеты с комитентом российский комиссионер ведет на счете 76 "Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами", на отдельном субсчете "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам". Поступившие средства на выполнение поручения оформляют проводкой:

Д-т сч. 51 "Расчетные счета"

К-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам".

Комиссионер, приобретая импортный товар, несет расходы, которые он относит в дебет указанного субсчета. НДС, уплаченный им при растамаживании или при осуществлении других расходов, он также списывает на расчеты с комитентом и не возмещает его из бюджета. Это связано с тем, что комиссионер не является собственником товара. О всех произведенных расходах комиссионер составляет комитенту отчет, к которому, если это оговорено договором, он прилагает документы, подтверждающие расходы.

Чтобы перечислить средства иностранному поставщику, комиссионер должен приобрести валюту, поэтому в договоре желательно определить, за чей счет комиссионер проводит эту операцию. В таком случае не будет разночтений с налоговыми органами по поводу расходов, связанных с покупкой валюты. Расходы по покупке валюты также будут списаны на расчеты с комитентом:

Д-т сч. 57 "Переводы в пути"

К-т сч. 51 "Расчетные счета"— перечисление средств для покупки валюты.

Д-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет"

Кт сч. 57 "Переводы в пути" — сумма приобретенной иностранной валюты, зачисленной на специальный транзитный валютный счет.

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам"

Кт сч. 57 "Переводы в пути" — списан результат от покупки валюты на расчеты с комитентом.

При перечислении средств иностранному поставщику выполняют бухгалтерскую проводку:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 52-4"Специальный транзитный валютный счет".

На дату перехода прав собственности на приобретенный товар комиссионер делает запись:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

и одновременно:

Д-т сч. 004, субсчет "Товары, приобретенные по договору комиссии".

После передачи товара комитенту он списывается с забалансового счета К-т сч. 004, субсчет "Товары, приобретенные по договору комисиии".

Поскольку с момента перечисления средств до момента получения товара проходит определенное время, на счетах по учету расчетов с иностранным поставщиком возникает курсовая разница. По мнению автора, она может быть списана двумя способами:

1) на прочие доходы и расходы (сч. 91);

2) на расчеты с комитентом, ведь он должен возместить все расходы комиссионера.

После выполнения поручения комитента комиссионер составляет отчет и начисляет комиссионное вознаграждение:

Д-т сч. 76-6 "Расчеты по договорам комиссии и другим аналогичным договорам"

К-т сч. 90-1/4 "Выручка от оказания посреднических услуг".

Одновременно начисляется НДС в бюджет в зависимости от учетной политики, принятой у комиссионера:

Д-т сч. 90-3 "НДС"

К-т сч. 76-7 (68-3).

Списываются расходы, связанные с выполнением поручения:

Д-т сч. 90-2/4 "Расходы от оказания посреднических услуг"

К-т сч. 20 (44) "Основное производство" ("Расходы на продажу").

После завершения посреднической операции следует определить финансовый результат:

Д-т сч. 90-9/4 "Прибыли или убытки от посреднической деятельности"

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки" — прибыль;

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 90-9/4 "Прибыли или убытки от посреднической деятельности" — убыток.

6.4. Налогообложение посреднических операций

До введения в действие второй части Налогового кодекса РФ российский комиссионер выступал как налоговый агент по налогам на добавленную стоимость и на доходы иностранных юридических лиц. Доходы иностранного комитента подлежали обложению у источника выплаты, т.е. у российской фирмы (комиссионера). После вступления в действие главы 21 подход к вопросу начисления НДС за иностранного комитента несколько изменился. Какова же роль российского комиссионера при расчетах с иностранным комитентом: является ли он налоговым агентом?

Порядок расчета с бюджетом по НДС в данном случае зависит от статуса иностранного юридического лица в России. Он предполагает два варианта расчета с иностранными юридическими лицами, а значит и с иностранными комитентами.

1. Иностранный комитент имеет постоянное представительство на территории РФ.

В этом случае он в соответствии со ст. 144 НК РФ должен встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщика по месту нахождения своего постоянного представительства в РФ. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации. Если иностранный комитент имеет постоянное представительство на территории РФ и состоит на учете в налоговом органе, то расчеты между российским комиссионером и иностранным комитентом производятся в том же порядке, как и с российскими комитентами.

Иностранные организации, являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость и состоящие на учете в налоговом органе, при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации исчисляют и уплачивают налог на добавленную стоимость самостоятельно, в порядке, установленном главой 21 Налогового кодекса РФ.

2. Иностранный комитент не состоит на учете в налоговом органе РФ.

При этом варианте действия комиссионера четко не прописаны, конкретного ответа по данной ситуации в Налоговом кодек-

се РФ нет. Поэтому проанализируем статьи налогового кодекса, регламентирующие такие операции.

С одной стороны, российский комиссионер в соответствии со ст. 156 НК РФ должен платить НДС только со своего вознаграждения. С другой стороны, он продает товар российским юридическим лицам, которые были бы налоговыми агентами, в случае если бы знали, что покупают товар, принадлежащий иностранному юридическому лицу. Однако условия договора комиссии не обязывают комиссионера указывать, чей товар он продает и каков статус собственника товара. Казалось бы, если комиссионер перечисляет доход иностранному юридическому лицу, чьи товары были проданы на территории РФ, то он и должен выступать как налоговый агент.

Между тем в ст. 161 НК РФ дано определение налоговых агентов, как лиц, состоящих на учете в налоговых органах, приобретающих на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц. Комиссионер не приобретает товар, работы, услуги у иностранного лица, он продает товары, принадлежащие иностранным юридическим лицам. Поэтому нельзя напрямую связать это определение с действиями российского комиссионера. Таким образом, можно сделать вывод, что российский комиссионер не является налоговым агентом по НДС.

Следует учесть и нормы, установленные в ст. 171 НК РФ. Из пункта 4 этой статьи следует, что среди прочих вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные иностранным юридическим лицом при ввозе им на таможенную территорию Российской Федерации товаров для производственных целей или для осуществления иной деятельности.

Указанные суммы налога подлежат вычету или возврату только налогоплательщику — иностранному лицу при условии его постановки на учет в налоговых органах Российской Федерации и после уплаты налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого налогоплательщика. Возврат производится только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги) использованы при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), реализованы удержавшему налог налоговому агенту.

Так как налоговый агент (российский покупатель) не уплачивал НДС с сумм, перечисляемых в пользу иностранного комитента, то и возместить НДС из бюджета иностранный комитент не сможет.

Таким образом, российский комиссионер при ввозе импортного товара уплачивает НДС за иностранные лица и не уплачивает НДС с выручки, полученной от реализации комиссионного товара, принадлежащего иностранному комитенту, так как он действует в интересах этого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, и определяет налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров, и исходит из положений, заложенных в ст. 156,161,171 НК РФ.

Проанализируем теперь, является ли российский комиссионер налоговым агентом по налогу на доходы иностранных юридических лиц при перечислении сумм иностранному комитенту.

Обратимся к двум другим статьям НК РФ. В соответствии с п. 2 ст. 309 доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров или иного имущества, кроме указанного в пп. 5 и 6 п. 1 этой статьи, осуществление работ, оказание услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со ст. 306 Налогового кодекса, обложению налогом у источника выплаты не подлежат. В подпунктах 5 и 6 речь идет о продаже недвижимого имущества и акций российских организаций, т.е. не касается товаров.

Теперь посмотрим, образуется ли постоянное представительство, если российский комиссионер реализует товары, принадлежащие иностранному комитенту в рамках договора комиссии. Обратимся к п. 9 ст. 306: "Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности." Так как комиссионер, заключив с иностранным комитентом посреднический договор, действует в рамках своей обычной деятельности, то постоянное представительство иностранного юридического лица на территории РФ не образуется.

Следовательно, российский комиссионер не является налоговым агентом по уплате налога на доходы за иностранного комитента, что вполне логично, ведь иностранное лицо продает свои товары в рамках внешнеторгового контракта через посредника.

Анализ налогового законодательства будет не полным, если не учесть требования еще двух статей НК РФ (251 и 270) — налогообложения прибыли, формируемой посредником. В соответствии с характером совершаемых операций комиссионер либо иной посредник (агент), осуществляя расчеты с покупателями или продавцами товаров, работ, услуг, производит платежи в пользу комитента или принципала. Эти расчеты он может вести в иностранной валюте или в рублях, в результате чего, как мы отмечали ранее, в учете могут возникать курсовые разницы.

В соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту (поверенному) в связи с исполнением обязательств по любому из посреднических договоров, а также в счет возмещения затрат, произведенных посредником за комитента (агента, поверенного), если эти затраты не подлежат включению в состав расходов посредника в соответствии с условиями заключенных договоров. Аналогичная ситуация и с расходами, которые несет посредник при выполнении поручений комитента (агента, поверенного), а именно: в соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 270 не учитываются при определении налоговой базы расходы в виде имущества, денежных средств, переданных посредником в рамках договора, а также затраты, произведенные посредником за комитента (агента, поверенного), если такие затраты не подлежат включению в состав расходов посредника в соответствии с условиями заключенных договоров.

Таким образом, вновь введенное законодательство по налогу на прибыль ограничивает действия налогоплательщиков, определяя, какие условия они должны записать в договор. Чтобы избежать налоговых рисков, целесообразно выполнить данное требование и определить, какие расходы будет возмещать собственник товара посреднику.

В приведенном ниже журнале хозяйственных операций составлены бухгалтерские проводки по посредническим операциям.

Журнал хозяйственных операций
за март 2002 г.

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	ГТД, товарная накладная, приходный ордер Поступил на комиссию товар от иностранного комитента (100 ед. по 100 долл.) Курс на дату прохождения таможни 27 руб.	10000 270000	004	
2	ГТД Начислены за комитента таможенные пошлины и НДС	1000 27000 59400	76-6 76-6	76-5 76-5
3	Выписка банка Перечислены таможенные пошлины	27000	76-5	51
4	ГТД, выписка банка Перечислен НДС на таможне за иностранного комитента	59400	76-5	51
5	Сохранная квитанция, складское свидетельство Начислены расходы по хранению товара согласно условиям договора — это расходы комиссионера	10000 2000	44 19	60-2 60-2
6	Железнодорожные накладные, счет Выставлен счет за транспортировку товара до станции назначения НДС	15000 3000	76-6 76-6	60-2 60-2

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
7	Железнодорожные накладные Доставлен груз до станции назначения и передан покупателю Начислена задолженность покупателя за реализованные ему товары и задолженность перед комитентом в размере стоимости проданных товаров (100 ед. по 100 долл. по курсу 28 руб.) плюс НДС	336000 справочно 12000	62-2	76-6
8	Справка-расчет бухгалтерии Переведена задолженность перед комитентом по реализованному товару в валютную (курс ЦБ РФ на дату перехода прав собственности — 28 руб.)	336000 справочно 12000	76-6	76-6
9	Выписка банка Поступила оплата от покупателя (курс ЦБ РФ 28,5 руб. за 1 долл. США)	342000	51	62-2
10	Справка-расчет бухгалтерии Начислена суммовая разница по расчетам с покупателем	6000	62-2	91-1
11	Отчет комиссионера Начислено вознаграждение комиссионера	34200	76-6	90-1
12	Выписка банка Приобретена валюта для перечисления средств комитенту	7050 197400	52-4	57

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
13	Выписка банка Перечислена задолженность комитенту	7050 197400	76-6	52-4
	Операции по договору комиссии на покупку товара			
14	Выписка банка Поступили средства на приобретение товара по договору комиссии у иностранного партнера	100000	51	76-6
15	Выписка банка Приобретена валюта для перечисления иностранному поставщику (курс долл. ЦБ РФ — 25 руб.)	4000 100000	52-4	57
16	Выписка банка Перечислены средства иностранному поставщику	4000 100000	60-3	52-4
17	Товарно-транспортные накладные, железнодорожные и другие перевозочные документы Оприходован товар на момент перехода права собственности от поставщика (курс ЦБ РФ— 26 руб.)	4000 104000	004	
18	Выписка банка Погашена задолженность перед комитентом	104000	60-3	76-6
19	Товарные накладные Передан товар комитенту	104000		004

8—2927

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
20	ГТД, выписка банка Произведены расчеты с таможенным органом за счет комитента Таможенные пошлины НДС	 10000 22800	 76-6 76-6	 76-5 76-5
21	Выписка банка Оплачена задолженность таможне	 32800	 76-5	 51
22	Справка-расчет бухгалтерии Начислена суммовая разница по расчетам с комитентом	 4000	 91-2	 76-6
23	Справка-расчет бухгалтерии Начислена курсовая разница по расчетам с поставщиком	 4000	 60-3	 91-3
24	Отчет комиссионера, счет-фактура Начислено комиссионное вознаграждение	 12000	 76-6	 90-1

7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ, ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

7.1.Формы расчетов

На организацию учета расчетов с иностранными поставщиками оказывают влияние применяемые формы расчетов и базисные условия поставок.

Организация учета расчетов с иностранными поставщиками зависит от установленной в контракте формы расчетов. Это может быть оплата инкассо, расчеты аккредитивами, векселями, расчеты по коммерческому кредиту, расчеты с оплатой аванса и др.

Анализ форм, используемых для расчетов с иностранными партнерами, показывает, что чаще всего за рубежом применяются расчеты аккредитивами, расчеты по коммерческому кредиту, расчеты с помощью переводных векселей (тратт), инкассовая форма расчетов и по открытому счету. Остановимся на особенностях вышеперечисленных форм расчетов, поскольку их применение вызывает различие в учетных записях.

7.2. Аккредитивная форма расчетов

Основные принципы совершения операций с аккредитивами заложены в "Унифицированных правилах и обычаях для документарных аккредитивов", редакция 1983 г. (публикация Международной торговой палаты № 400). Эти правила применяются ко всем документарным аккредитивам и являются обязательными для всех заинтересованных сторон. Статья 3 Правил гласит: "Аккредитив по своей природе представляет собой сделку, обособленную от договора купли-продажи или иного договора(ов), на котором он может быть основан, и банки ни в коей мере не обязаны заниматься такими договорами, даже если в договоре есть какая-либо ссылка на такой договор".

Термин "аккредитив" означает "любое соглашение, как бы оно ни было названо или обозначено, в силу которого банк (банк-

эмитент), действуя по просьбе и на основании инструкций клиента (приказодателя аккредитива),

i) должен произвести платеж третьему лицу или по его приказу (бенефициару) или должен оплатить или негоциировать переводные векселя (тратты), выставленные бенефициаром, или

ii) дает полномочия другому банку произвести такой платеж или оплатить, акцептовать или негоциировать переводные векселя (тратты) против предусмотренных документов, если соблюдены все условия аккредитива".

Согласно определению, данному в Унифицированных правилах, аккредитивная форма расчетов предполагает следующий порядок. Покупатель товара (импортер) после получения извещения от продавца-экспортера о готовности товара представляет в свой банк заявление о выставлении аккредитива на определенную в договоре сумму в банк экспортера. В заявлении перечисляется перечень документов, на основании которых продавцу могут быть выплачены требуемые суммы. Банк покупателя открывает аккредитив, как правило, в банке экспортера. В течение срока действия аккредитива товары должны быть отгружены покупателю. Экспортер, отгрузив товар, предъявляет в свой банк документы, подтверждающие отгрузку товара и выполнение других обязательств согласно контракту, получая против этих документов требуемую сумму с аккредитива, о чем банк экспортера и сообщает в банк импортера.

В зависимости от условий различают следующие виды аккредитивов: подтвержденный, неподтвержденный, отзывный, безотзывный, делимый, неделимый, возобновляемый.

Подтвержденный аккредитив содержит обязательство банка, в котором аккредитив открыт, выплатить экспортеру причитающуюся сумму платежа независимо от того, получит ли он возмещение от банка импортера, открывшего аккредитив.

Если выставляется *неподтвержденный аккредитив*, то банк экспортера ограничивается только извещением экспортера об открытии аккредитива и платит в том случае, если банк импортера перечислит необходимую сумму.

Отзывный аккредитив — может аннулироваться досрочно и не только по указанию импортера, но и самостоятельно банком, его открывшим, в случае ухудшения финансового положения импортера. На практике такой случай встречается редко.

Безотзывный аккредитив не может быть аннулирован или изменен банком импортера до наступления срока без согласия экспортера, в пользу которого он открыт.

Делимый аккредитив предполагает выплату экспортеру определенных согласованных в контракте сумм после каждый частичной поставки.

Неделимый аккредитив выплачивается только после завершения всех поставок. Тем самым он защищает интересы покупателя.

Возобновляемый аккредитив открывается в случае регулярных закупок импортером товаров у данного экспортера. В пределах общего срока использования этого аккредитива его сумма восстанавливается, как только импортер возместит банку, открывшему аккредитив, произведенные по нему платежи.

Аккредитивная форма расчетов широко распространена за рубежом. Это наиболее выгодная и надежная для экспортера форма расчетов. Переход российских предприятий к учету реализации методом начисления приведет к развитию данной формы расчетов и у нас в стране, ибо она дает гарантии поставщику получить оплату за отгруженный товар в кратчайшие сроки. Для контроля за правильностью осуществления расчетов по аккредитивам предприятия должны будут разделять аккредитивы, выставленные внутри страны и за рубежом.

Аккредитивы для расчетов с поставщиками экспортируемых товаров банки выставляют по поручениям внешнеторговых предприятий за счет средств, имеющихся на расчетном счете или ссуд, полученных в банке.

Аккредитивы в пользу иностранных поставщиков выставляются банками с валютных счетов фирмы. Открытие аккредитивов в пользу иностранных фирм осуществляется по получении от иностранных поставщиков извещений о готовности товаров к отгрузке, банковских гарантий и других операций, предусмотренных в контрактах.

Если аккредитив выставляет российское предприятие при расчетах с иностранным поставщиком, то его учет ведется на счете 55. Это активный счет, сальдо его показывает сумму, на которую открыты не оплаченные еще аккредитивы.

В развитие счета 55 "Специальные счета в банках" следует ввести такие субсчета:

55-1/1 "Аккредитивы внутри страны";

55-1/2 "Аккредитивы за границей";

55-2 "Чековые книжки".

Корреспонденция счетов при использовании аккредитивной формы расчетов может быть следующей:

Д-т сч. 55-1/1 "Аккредитивы внутри страны"

К-т сч. 51"Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" — открытие аккредитива с рублевого или валютного счетов, или за счет полученных кредитов банка;

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте", 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 55-1/2 "Аккредитивы за границей" — использование аккредитива при оплате задолженности российским или иностранным поставщикам;

Д-т сч. 55-1/2 "Аккредитивы внутри страны"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — положительная курсовая разница, возникающая на субсчете 55-1/1;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 55-1/2 "Аккредитивы за границей"— отрицательная курсовая разница, возникающая при увеличении курса иностранной валюты;

Д-т. сч. 51 "Расчетные счета", 52"Валютные счета"

К-т. сч. 55-1 "Аккредитивы" — возврат неиспользованных сумм при закрытии аккредитива.

Аналитический учет расчетов по аккредитивам необходимо организовать в разрезе выставленных аккредитивов.

Особенности организации расчетов с иностранными партнерами требуют и изменения в организации учета выставленнных аккредитивов. Так, на наш взгляд, учетный регистр по учету аккредитивов следует построить таким образом, чтобы в нем нашло отражение валютное и рублевое выражение операции.

Пример 7.1

По условиям договора при расчетах за товар, предназначенный в дальнейшем для экспорта, предусмотрена оплата с аккредитива. Фирма "Лада" — покупатель товара обязалась выставить рублевый аккредитив в размере стоимости товара в банк поставщика. Стоимость контракта — 250000 руб. плюс НДС 50 000 руб. Чтобы выставить аккредитив, предприятие представило платежное поручение в банк на перечисление указанной суммы на аккредитив с указанием документов, против которых может быть снята сумма с аккредитива. После снятия банком денег со счета в бухгалтерском учете эта операция отражается на счетах:

Д-т сч. 55-1 "Аккредитивы"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" — 300 000 руб.

Поставщик отгрузил товар, на основании отгрузочных документов на дату перехода прав собственности в ООО "Лада" была сделана запись:

Д-т сч. 41 "Товары"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — 250 000 руб. — оприходован товар на дату перехода прав собственности.

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным МПЗ"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — 50 000 руб. — отражена сумма НДС по оприходованному товару.

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 55-1 "Аккредитивы" — 300 000 руб. — погашена задолженность путем снятия средств с аккредитива (на дату выписки из счета аккредитива).

Пример 7.2

В контракте на поставку импортного товара, была предусмотрена аккредитивная форма расчетов. На основании контракта российская фирма "Альфа" представило в банк заявление на аккредитив с указанием вида аккредитива, даты и места истечения его срока, описание товара, условия поставки и перечень документов, против которых сумма, указанная в аккредитиве будет списана на счет поставщика. Все расходы по открытию аккредитива согласно условиям контракта идут на покупателя. Сумма аккредитива — 200 000 долл. США.

На основании выписки банка и извещения об открытии аккредитива в бухгалтерском учете фирмы "Альфа" была сделана запись:

Д-т сч. 55-1/2 "Аккредитивы за границей"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — $200 000/6 000 000 руб. — на сумму выставленного аккредитива (курс ЦБ РФ — 30 руб. за 1 доллар США);

После получения из банка извещения о произведенном платеже по аккредитиву операция отразится на счетах:

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 55-1/2 "Аккредитивы за границей" — $200 000/6 040 000 руб. — на сумму платежа (курс ЦБ РФ — 30,2 руб. за 1 доллар США);

Курсовая разница, возникшая на счете 55-1/2, была оформлена корреспонденцией:

Д-т сч. 55-1/2 "Аккредитивы за границей"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — 4000 руб.

Расходы, связанные с открытием аккредитива, отразятся бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — $1000/30 000 руб.

7.3. Расчеты векселями

При вексельной форме расчетов долговые обязательства покупателя оформляются векселем. Вексельная форма расчетов использует простые или переводные векселя. При расчетах с иностранными партнерами необходимо руководствоваться международными правилами вексельного обращения.

При расчетах между российскими сторонами договора вексельное обращение регулируется Законом "О простом и переводном векселе", утвержденным 11 марта 1997 года № 48-ФЗ.

Простой вексель — это обязательство векселедателя (должника) произвести уплату определенной суммы другому лицу — векселедержателю (кредитору) в назначенный срок и в определенное время.

Переводной вексель — это распоряжение одного лица (трассанта) другому лицу (трассату) уплатить в назначенный срок требуемую сумму третьему лицу — ремитенту.

Трассат в этом случае является кредитором по отношению к трассанту и должником по отношению к ремитенту. За рубежом широко практикуется употребление переводных векселей. Переводной вексель (тратта) может быть передан посредством индоссамента. Индоссамент — передаточная надпись на ценной бумаге, удостоверяющая переход прав поэтому документу к другому лицу. Лицо, совершающее индоссамент, называется *индоссантом*.

Переводной вексель выписывается трассантом, т.е. поставщиком товара. Он должен быть акцептован трассатом. Акцепт отмечается на переводном векселе и подписывается плательщиком. Последний посредством акцепта принимает на себя обязательство оплатить переводной вексель в срок. В случае неплатежа, векселедержатель имеет против акцепта прямой иск. Платеж по переводному векселю может быть обеспечен полностью или в части вексельной суммы посредством аваля.

Аваль — вексельное поручительство, в силу которого лицо, совершившее его (авалист), принимает на себя ответственность за выполнение обязательств любым из обязанных по векселю лиц. В авале должно быть указано, за чей счет он дан. Авалист отвечает так же как и тот, за кого он дал аваль.

Оплачивая переводной вексель, авалист приобретает права того, за кого он дал гарантию.

Если переводной вексель выписан в валюте, не имеющей хождения в месте платежа, то его сумма может быть уплачена в местной валюте по курсу на день наступления срока платежа.

Особенность такой формы расчетов состоит в том, что в законе "О валютном регулировании и валютном контроле" операции по выдаче или получению валютных векселей, связанных с оплатой задолженности по экспорту или импорту, не поименованы среди текущих валютных операций. Поэтому при установлении в контракте такой формы расчетов между российским и иностранным юридическим лицом необходимо получить разрешение Центрального банка РФ.

При использовании векселя в расчетах с иностранными покупателями для учета векселей открывают субсчет к счету 62 "Расчеты по векселям полученным".

При получении векселя от иностранного покупателя делают бухгалтерские проводки:

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 90-1 "Выручка" — начисление задолженности по реализованной экспортной продукции;

Д-т сч. 62-5 "Расчеты по векселям полученным"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — перевод задолженности при акцепте векселя;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-5 "Расчеты по векселям полученным" — погашение векселя иностранным покупателем;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы" — сумма полученных процентов по векселю.

Пример 7.3

Российская фирма поставила на экспорт сырье. Контрактом предусмотрены расчеты по переводному векселю. Стоимость контракта $375000, вексель выдан на сумму контракта плюс проценты в размере 10% стоимости контракта, т.е. $3750. При переходе права собственности на экспортное сырье в учете были сделаны записи по курсу ЦБ РФ 30 руб. за доллар:

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — $37500/112500 руб.— на сумму задолженности иностранного покупателя

К-т сч. 90-1/1 "Выручка от реализации экспортируемой продукции" — $37500/1125000 руб. — на контрактную стоимость отгруженного товара;

Д-т сч. 62-5 "Расчеты по векселям полученным"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" — $37500/1125000 руб.

На момент поступления денежных средств по курсу ЦБ РФ 29,5 руб. за доллар:

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет" — $41250/1216875 руб.

К-т сч. 62-5 "Расчеты по векселям полученным" — $37500/1106250 руб. — погашена задолженность покупателя на вексельную сумму,

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы" — $3750/1106250 руб. — начислены проценты по векселю, как операционный доход.

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 62-5 "Расчеты по векселям полученным" — 18750 руб. — начислена отрицательная курсовая разница.

7.4. Другие формы расчетов

1. При расчетах по коммерческому кредиту экспортер предоставляет импортеру возможность оплачивать товар в рассрочку. Часть суммы импортер перечисляет в момент получения товара. Остальная сумма согласно условиям контракта погашается, как правило, равными долями с оплатой оговоренного ссудного процента. Обычно эта часть непогашенной задолженности оформляется переводным векселем. Проценты по коммерческому кредиту при приобретении материальных ценностей, начисленные до момента оприходования этих ценностей, включая и основные средства, относят на увеличение их стоимости. Проценты, начисленные после принятия материальных ценностей к учету, списывают как операционные расходы.

При этом выполняют бухгалтерские записи:

Д-т сч. 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 41 "Товары", 08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — начислены проценты по коммерческому кредиту до момента оприходования материальных ценностей;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — начислены проценты по коммерческому кредиту после оприходования материальных ценностей.

2. Расчеты по открытому счету как одна из форм коммерческого кредита используются в том случае, когда между экспортером и импортером установлены длительные, тесные, систематические контакты. В этом случае экспортер отгружает товары и представляет импортеру документы, минуя банк, вместе с письмом с просьбой об оплате по данным документам в сроки, установленные по соглашению сторон.

3. Инкассовая форма расчетов основана на том, что после отгрузки товара экспортер предъявляет инкассовое поручение с документами, подтверждающими отгрузку, в банк своей страны. Банк экспортера, проверив документы, направляет их банку-корреспонденту в стране импортера. Последний предъявляет их импортеру и снимает с расчетного счета импортера требуемую сумму в случае его согласия на оплату.

При расчетах по инкассо следует руководствоваться "Унифицированными правилами по инкассо" (публикация международной торговой палаты № 552, в редакции 1995 г.).

7.5. Синтетический учет расчетов с иностранными и российскими поставщиками

Как следует из предыдущего параграфа, расчеты по внешнеторговым операциям реализуются через множество разнообразных форм и методов. Достаточно крупная фирма ведет одновре-

менно расчеты с несколькими поставщиками экспортных и импортных товаров. Расчеты с иностранными партнерами вызывают необходимость ведения параллельных счетов в рублях и валюте, консолидируемых рублевым исчислением.

Все эти обстоятельства настолько усложняют организацию расчетов, что только строгая их систематизация позволит избегать многочисленных ошибок и неточностей в учете. При организации учета расчетов с поставщиками во внешнеторговых фирмах следует выделить:

расчеты с поставщиками экспортируемых товаров и услуг;
расчеты с поставщиками импортных товаров и услуг;
расчеты с поставщиками по прочим операциям.

Следующим признаком систематизации может служить используемая форма расчетов. По этому признаку можно выделять:

расчеты с поставщиками по коммерческому кредиту;
расчеты с поставщиками по векселям выданным;
аккредитивы внутри страны;
аккредитивы за границей.

В действующем Плане счетов не выделены особо счета и субсчета для учета внешнеэкономических операций. Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета, поэтому организации могут открыть необходимые субсчета к счетам по учету расчетов в зависимости от применяемых форм расчетов.

Так, в развитие счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" рекомендуем ввести субсчета:

60-1 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в рублях";

60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях";

60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте";

60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте";

60-5 "Расчеты по векселям выданным";

60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту";

Отражение на счетах операций по учету расчетов с поставщиками экспортируемых и импортных товаров представлено ниже.

Субсчет 60-1 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в рублях"

Д-т сч. 60-1 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в рублях"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" — перечисление аванса поставщикам, перевозчикам и другим исполнителям

Д-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях"

К-т сч. 60-1 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в рублях" — зачет ранее выданного аванса поставщику в оплату задолженности по экспортным товарам.

Субсчет 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях"

Д-т сч. 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 41 "Товары", 08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях" — начисление задолженности в пользу поставщика за поступившие акцептованные счета за материалы, внеоборотные активы и экспортируемые товары;

Д-т сч. 44 "Расходы на продажу"

К-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях" — начисление задолженности в пользу исполнителя за оказанные услуги и выполненные работы

Д-т сч. 44-1 "Расходы на продажу по экспортируемой продукции (товарам)"

К-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях" — начисление задолженности перевозчику экспортируемых товаров, продукции;

Д-т сч. 19-3 "НДС по приобретенным МПЗ"

К-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях" — начисление НДС в пользу поставщика за поставленные товары, оказанные услуги и выполненные работы;

Д-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях"

К-т сч. 51 "Расчетные счета"— оплата акцептованных счетов поставщиков, перевозчиков и других организаций;

Д-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях"

К-т сч. 60-1 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в рублях" — зачет ранее выданного аванса поставщику в оплату задолженности по экспортным товарам;

Д-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях"

К-т сч. 55-1/1 "Аккредитивы в рублях" — оплата задолженности поставщику с аккредитива, выставленного в рублях;

Д-т сч. 60-2 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в рублях"

К-т сч. 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" — оплата задолженности поставщику за счет краткосрочного кредита.

Субсчета 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте" и 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — перечисление аванса иностранному поставщику, перевозчику;

Д-т сч. 41 "Товары", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — начисление задолженности в пользу иностранного поставщика за импортные товары и другие материальные ценности;

Д-т сч. 44 "Расходы на продажу"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — начисление задолженности в пользу иностранного поставщика за оказанные услуги и выполненные работы;

Д-т сч. 44-1 "Расходы на продажу по экспортируемой продукции (товарам)"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — начисление задолженности иностранному перевозчику;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — оплата акцептованных счетов иностранных поставщиков, перевозчиков и других организаций;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 55-1/2 "Аккредитивы за границей" — оплата задолженности иностранному поставщику с аккредитива, выставленного в иностранной валюте;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" — оплата задолженности иностранному поставщику за счет кредита или займа, полученного в валюте;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту" — перевод задолженности перед поставщиком в задолженность по коммерческому кредиту;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 60-5 "Расчеты по векселям выданным" — акцепт переводного векселя, выписанного иностранным поставщиком в обеспечение предоставленного коммерческого кредита;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте", 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте" — отражена отрицательная курсовая разница;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте", 60-3 "Расчеты с поставщиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — отражена положительная курсовая разница, возникающая при расчетах с поставщиками в валюте;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками по авансам, выданным в валюте" — зачет ранее выданного аванса иностранному поставщику в оплату задолженности по полученным ценностям.

Субсчет 60-5 "Расчеты по векселям выданным"

Д-т сч. 60-5 "Расчеты по векселям выданным"

К-т сч. 52 "Валютные счета", 51 "Расчетные счета" — погашена задолженность по переводному векселю (погашение векселя);

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 60-5 "Расчеты по векселям выданным" — акцепт тратты, выписанной иностранным поставщиком;

Д-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту"

К-т сч. 60-5 "Расчеты по векселям выданным" — акцепт тратты, выписанной иностранным поставщиком в обеспечение коммерческого кредита;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 60-5 "Расчеты по векселям выданным" — начислены проценты по векселю на дату его оплаты;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 60-5 "Расчеты по векселям выданным" — отражена отрицательная курсовая разница, возникающая при расчетах по векселям в валюте, или

Д-т сч. 60-5 "Расчеты по векселям выданным"

К-т сч. 91-1 "Курсовые разницы" — отражена положительная курсовая разница, возникающая при расчетах по векселям в валюте.

Субсчет 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту"

Д-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет" — погашена задолженность по коммерческому кредиту;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту"— отражена отрицательная курсовая разница или

Д-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — отражена положительная курсовая разница, возникающие при расчетах с поставщиками по коммерческому кредиту;

Д-т сч. 41 "Товары", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту" — оприходованы товары и другие ценности, полученные на условиях коммерческого кредита;

Д-т сч. 41 "Товары", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту" — начислены проценты по коммерческому кредиту до момента перехода прав собственности на приобретаемые ценности, т.е. до принятия их к учету;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 60-6 "Расчеты по коммерческому кредиту" — начислены проценты по коммерческому кредиту после принятия материальных ценностей к учету.

Пример 7.4

ООО "Лада" приобрело у иностранного поставщика — фирмы "KREKER" строительные материалы. Условиями контракта предусмотрен коммерческий кредит, в соответствии с которым оплата будет производиться с рассрочкой платежа на 3 месяца. Проценты за предоставленный кредит составляют 8% годовых. Контрактная стоимость материалов составляет $56 000, сумма процентов за 2 месяца равна:

а) 8 : 360 = 0,022% в день;

б) 0,022% · 61 = 1,35%;

в) 1,35% · $56000 = $756.

При оприходовании материалов (курс рубля по отношению к доллару составлял 30 руб.) были сделаны проводки:

Д-т сч. 10, К-т сч. 60-4 — $56000/1 680 000 руб.

Д-т сч. 60-4, К-т сч. 60-6 — $56000/1 680 000 руб.

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

Дт сч 10, К-т сч. 60-6 — $378/11 340 руб.

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

Дт сч. 91-2, К-т сч. 60-6 — $378/11 340 руб.

На дату погашения задолженности курс составлял 29,50 руб.

Д-т сч. 91-2, К-т сч. 60-6 — 28578 руб. — начислена отрицательная курсовая разница на дату погашения;

Д-т сч. 60-6, К-т сч. 52-4 — $56756/1 674 302 руб. — погашена задолженность через 60 дней.

Аналитический учет расчетов с поставщиками экспортируемых и импортных товаров ведется в разрезе каждого иностранного поставщика и номера контракта на основании счетов, платежных требований, инвойсов, приходных ордеров склада, коммерческих актов, таможенных деклараций, перевозочных документов, выписок банка в иностранной валюте и в рублях. При большом количестве иностранных поставщиков и видов используемых при расчетах валют предлагаем либо открывать отдельный журнал в валюте и параллельно ему журнал в рублевом измерении, либо в графах, отражающих производимые расчеты, выделять две подграфы: в одной показывать сумму операции в валюте, а во второй — суммы

этой же операции в рублевом покрытии. При такой организации учета не представит труда и сложности выделение и начисление курсовых разниц, возникающих при изменении курса рубля.

7.6. Учет расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте

При контактах с партнерами из стран ближнего и дальнего зарубежья возникает потребность в командировках за границу. В настоящее время можно выделить три направления командировочных поездок: по России, в страны — члены СНГ и за границу.

Различий в организации учета расчетов по таким командировкам практически нет, тем не менее, имеют место некоторые особенности в ведении учета. Одна из них — необходимость учета расчетов с подотчетными лицами в валюте. В этом параграфе мы проанализируем организацию учета и документооборот по командировкам в страны СНГ и за границу.

Оформление командировочной поездки в страны — члены СНГ ничем не отличается от командировки по территории РФ. Направление в командировку оформляется командировочным удостоверением, в котором фиксируют даты отправления и прибытия из командировки.

При оформлении поездки за границу в другие иностранные государства командировочное удостоверение обычно не выписывается, так как фактическое время пребывания в командировке фиксируется отметками таможни в загранпаспорте. Однако, на наш взгляд, командировочное удостоверение может быть выписано для фиксации факта деловой поездки. Основанием для направления сотрудника в загранкомандировку является приказ руководителя.

Как известно, размеры командировочных расходов нормируются, однако израсходованные на командировки суммы могут превышать установленные законодательными документами нормы. В таком случае суммы, превышающие установленные нормы, учитываются в целях налогообложения в порядке, предусмотренном налоговым законодательством РФ.

Нормы командировочных расходов делятся на две группы: нормы расходов по найму жилого помещения и суточных при командировках внутри России, и за рубеж (в том числе в государства — члены СНГ).

Размер командировочных расходов за границу регламентируется приказами Минфина РФ от 12 ноября 2001 г. № 92н "О размерах выплаты суточных при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран" и от 11 июля 2001 г. № 51н "Об установлении предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран". В главе 25 НК РФ не предусмотрено нормирование расходов по найму жилого помещения в целях налогообложения прибыли.

Письмо Министерства труда и социального развития РФ и МФ РФ от 17 мая 1996 г. № 1037-ИХ определяет порядок выплаты суточных. Работникам, направляемым в краткосрочные командировки за границу, суточные выплачиваются за каждый день пребывания в командировке. При этом со дня пересечения государственной границы при выезде из РФ суточные выплачиваются по норме, установленной для выплаты в стране, в которую он направляется, а со дня пересечения государственной границы при въезде в Российскую Федерацию — по норме, установленной при командировках в пределах Российской Федерации.

Если работник в период командировки находился в нескольких зарубежных странах, то со дня выбытия из одной страны в другую (определяется по отметке в паспорте) суточные выплачиваются по норме, установленной для выплаты в стране, в которую он направляется.

В тех случаях, когда работники, направленные в командировку за границу, в период командировки обеспечиваются иностранной валютой на личные расходы за счет принимающей стороны, направляющая сторона выплату суточных не производит. Если же принимающая сторона не выплачивает указанным лицам иностранную валюту на личные расходы, но предоставляет им питание за свой счет, то направляющая сторона выплачивает им суточные в размере 30% нормы.

В случае выезда в командировку за границу и возвращения в Россию в тот же день суточные в иностранной валюте выплачиваются работникам в размере 50% установленной нормы.

В бухгалтерском учете расчеты с подотчетными лицами отражают на счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами". Это активно-пассивный счет, сальдо которого показывает состояние расчетов с подотчетными лицами: дебетовое сальдо — сумма их задолженности перед предприятием, кредитовое — сумма задолженности предприятия перед подотчетными лицами.

В связи с тем, что сотруднику фирмы, направленному в зарубежную командировку, выдают денежные средства в иностранной валюте, расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте следует отделить от расчетов в рублях. Для этого к счету 71 могут быть открыты два субсчета: 71-1 "Расчеты с подотчетными лицами в рублях" и 71-2 "Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте". Необходимо разделить также и кассовые операции: на одном субсчете учитывать движение наличных денежных средств в рублях, на другом — в валюте.

Если сотрудник направляется в зарубежную командировку, то часть расходов он может производить в рублях, а часть — в валюте. Поэтому в одном авансовом отчете могут сочетаться и рублевые и валютные расходы, или же по одной командировке может быть два авансовых отчета: один в рублях, второй — в валюте. В обоих случаях в учете эти расчеты должны быть разделены.

При выдаче денег по дебету счета 71 делается бухгалтерская проводка:

Д-т сч. 71-1 "Расчеты с подотчетными лицами в рублях"

К-т сч. 50-1 "Касса организации";

Д-т сч. 71-2 "Расчеты с подотчетными лицами в валюте"

К-т сч. 50-4 "Касса в валюте".

Основанием для выполнения таких записей являются отчеты кассира и расходные кассовые ордера.

Следует подчеркнуть, что согласно Инструкции ЦБ РФ от 04.10. 1993 г. № 18 "Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации" (раздел 1, пункт 11) новый аванс может быть выдан подотчетному лицу только после полного отчета за предыдущий аванс. Кроме того, запрещается передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому.

При выдаче командировочных сумм в иностранной валюте возникаст задолженность подотчетного лица в иностранной валюте.

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 71-2 "Расчеты с подотчетными лицами в валюте" — отрицательная курсовая разница;

Д-т сч. 71-2 "Расчеты с подотчетными лицами в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — положительная курсовая разница.

Сотрудник фирмы представляет авансовый отчет о произведенных расходах в иностранной валюте и рублях по курсу на день утверждения отчета. Списание задолженности с подотчетного

лица производят также по курсу на день утверждения авансового отчета, который обычно совпадает с днем его предоставления. Такой порядок установлен в ПБУ 3/2000 "Учет активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте".

К авансовому отчету должны быть приложены документы, подтверждающие произведенные расходы.

Практически каждая израсходованная сумма должна быть подтверждена: будь то приобретение материальных ценностей, приобретение билета или отправка почтовой корреспонденции. Списание задолженности с подотчетного лица оформляется следующей корреспонденцией счетов:

Д-т сч. 20, 26, 44, статья "Командировочные расходы"

К-т сч. 71-2 или 71-1 (если имели место рублевые расходы).

Пример 7.5

Коммерческий директор ООО "Лада" г. Мирошкин И.С. был командирован в Лондон для ведения переговоров с представителями иностранных партнеров. Срок командировки 6 дней (с 6 по 12 марта 200_x_ г.).

Утвержденные нормы суточных в Великобританию составляют 67 долл. США в сутки. Генеральный директор ООО "Лада" утвердил размер суточных США в размере 70 долл.

5 марта из кассы было выдано г. Мирошкину И.С. $ 1300 долл, при курсе на 5 марта — 31 руб. за доллар, и 3600 руб.

Д-т сч. 71-2 К-т сч. 50-2 — $1300/ 40300 руб.

Д-т сч. 71-1 К-т сч. 50-1 — 3600 руб.

После возвращения из командировки г. Мирошкин И.С. представил авансовый отчет № 17 о командировочных расходах, который был 13 марта 2001 г. утвержден руководителем предприятия. Курс доллара на день представления отчета составлял 31,5 руб. (день пересечения границы, т.е. день прибытия, в расчет не включен, он рассчитан в рублях).

Расходы составили:

авиабилеты Москва—Лондон—Москва — 3680 руб.

счета гостиницы за 5 суток — $900.

В связи с тем, что в целях налогообложения прибыли расходы на проживание учитываются в полном размере, выделение суммы превышения таких расходов в бухгалтерском учете нецелесо-

образно. Достаточно выделить превышение норм суточных, так как оно облагается налогом на доходы физических лиц.

суточные по норме $67 · 5 = $335/10552,5 руб.

сверх нормы $3 · 5 = $15/472,5 руб.

суточные в рублях в день возвращения из командировки — 100 руб.

Итого 3780 руб. и $1250/39 375 руб.

На суммы, списанные с подотчетного лица, были сделаны записи:

а) на затраты:

Д-т сч. 26, статья "Командировочные расходы по норме"

К-т сч. 71-2, аналитический счет "Расчеты с Мирошкиным" — $1235/38902,5 руб. — расходы в валюте по нормам;

Д-т сч. 26, статья "Командировочные расходы по норме"

К-т сч.71-1 "Расчеты с Мирошкиным" — 3680 руб. — расходы в рублях на приобретение билетов и суточные за день возвращения из командировки;

б) на расходы, не учитываемые при расчете налогооблагаемой прибыли:

Д-т сч. 26, статья "Расходы сверх утвержденных норм"

К-т сч. 71-2, аналитический счет "Расчеты с Мирошкиным" — $15/472,5 руб. — расходы в валюте сверх норм;

Сумма превышения суточных в размере 472,5 руб. включается в годовой совокупный доход г. Мирошкина И.С. и подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

Отрицательная курсовая разница, которая возникла на счете 71-2 с момента выдачи валюты подотчетному лицу до момента утверждения его авансового отчета, отнесена на счет 91 "Прочие доходы и расходы"

Д-т сч. 71-2 К-т сч. 91-3 — 650 руб.{(31,5—31) · 1300}.

Суммы, не использованные г. Мирошкиным И.С., были сданы в кассу:

Д-т сч. 50-2, К-т сч.71-2 — $50/1575 руб.

Из рублевой кассы был выдан перерасход по командировке в рублях:

Д-т сч. 71-1, К-т сч. 50—180 руб.

8. УЧЕТ ИНОСТРАННЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Россия заинтересована в привлечении дополнительных инвестиций в экономику и эффективном их использовании. Один из источников таких инвестиций — это привлечение иностранных материальных и финансовых ресурсов, передовой техники и технологии, управленческого опыта.

Иностранная инвестиция — вложение иностранного капитала в объект предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации в виде денег, ценных бумаг (в иностранной валюте и валюте Российской Федерации), иного имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальную собственность), а также услуг и информации.

Чтобы иностранные инвесторы вкладывали средства в развитие экономики РФ, необходимо обеспечение стабильности условий деятельности иностранных инвесторов и соблюдение соответствия правового режима иностранных инвестиций нормам международного права и международной практике инвестиционного сотрудничества. Государственные органы стремятся к тому, чтобы действующее законодательство выполняло задачи привлечения и защиты иностранных инвестиций в новых экономических условиях. В целях решения этих задач принят ряд законов РФ. В первую очередь это Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации".

В Законе дано определение понятия "иностранный инвестор". *Иностранный инвестор* — иностранное юридическое лицо, гражданская правоспособность которого определяется в соответствии с законодательством государства, в котором оно учреждено и которое вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации.

В статье 2 Федерального закона РФ № 160-ФЗ определен также круг лиц, которые могут выступать в качестве иностранных инвесторов в России. К ним относятся:

а) иностранные юридические лица;

б) иностранные физические лица;

в) лица без гражданства;
г) организации, не являющиеся юридическими лицами;
д) международные организации;
е) иностранные государства.

Иностранные инвестиции могут быть внесены инвесторами как вклады в уставные капиталы российских организаций, могут быть вложены в развитие филиалов иностранных компаний в России или в развитие определенных инвестиционных проектов.

8.1. Формирование уставного капитала организации с иностранными инвестициями

Иностранный инвестор может либо внести вклад во вновь создаваемую организацию, либо приобрести долю или акции уже созданной организации.

В соответствии с Федеральным законом № 160-ФЗ российская коммерческая организация получает статус коммерческой организации с иностранными инвестициями со дня вхождения в состав ее участников иностранного инвестора. С этого дня коммерческая организация с иностранными инвестициями и иностранный инвестор пользуются правовой защитой, гарантиями и льготами, установленными настоящим Федеральным законом.

Коммерческая организация утрачивает статус коммерческой организации с иностранными инвестициями со дня выхода иностранного инвестора из состава ее участников (при наличии нескольких иностранных инвесторов в составе ее участников — в случае выхода всех иностранных инвесторов). С этого дня указанная коммерческая организация и иностранный инвестор утрачивают правовую защиту, гарантии и льготы, установленные Федеральным законом "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации".

Российская коммерческая организация может быть создана в форме акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью. Ее акционером, участником могут быть как российские юридические и физические лица, так и иностранные инвесторы.

Размер уставного капитала определяется в уставе организации в рублевой оценке. Иностранный инвестор может внести вклад в уставный капитал в иностранной валюте и валюте Российской

Федерации, в виде имущества, имущественных прав, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и т.п.

Следует отметить, что операция по внесению вкладов в иностранной валюте относится к операциям, связанным с движением капитала. Такая операция до июля 1997 г. требовала разрешения ЦБ РФ. С 1997 года Центральный банк РФ утвердил положение № 482 от 07.07.97г., согласно которому был введен регистрационный порядок внесения вкладов иностранными участниками в организации с иностранными инвестициями. При этом вклады иностранный участник мог внести только в рублях.

В октябре 1999 г. Указаниями ЦБ РФ № 660-У от 08.10.99 г. было разрешено осуществлять внесение вкладов в уставные капиталы в иностранной валюте без разрешения ЦБ РФ. При этом возврат вкладов может осуществляться только в рублях по курсу ЦБ РФ на дату внесения вклада. Положение № 482 было отменено.

Таким образом, в настоящее время организации с иностранными инвестициями могут получать вклады в иностранной валюте без регистрации операции в уполномоченном банке или получения специального разрешения от Банка России.

Учет расчетов с иностранными учредителями ведут на субсчете 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", который открывают в развитие счета 75 "Расчеты с учредителями".

На дату регистрации коммерческой организации бухгалтерия делает запись:

Д-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"
К-т сч. 80 "Уставный капитал".

При этом задолженность по вкладам иностранных инвесторов, выраженная в иностранной валюте, учитывается в рублях и в иностранной валюте.

В соответствии с ПБУ 3/2000 задолженность иностранных участников организации пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату погашения вклада и на дату составления бухгалтерской отчетности. Возникающая курсовая разница относится на счет 83 "Добавочный капитал" и не влияет на налогооблагаемую прибыль.

В бухгалтерском учете составляется проводка:

Д-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"
К-т сч. 83 "Добавочный капитал" — на сумму положительной курсовой разницы;

Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 75-1"Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" — на сумму отрицательной курсовой разницы.

Иностранные учредители могут вносить вклады как иностранной валютой, так и имуществом в виде основных средств, товаров, сырья, нематериальных активов. Имущество, которое ввозится на территорию РФ как вклад в уставный капитал, в ряде случаев освобождается от уплаты НДС и от уплаты таможенных пошлин. Льготы в отношении товаров, ввозимых иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный капитал, определены в постановлении Правительства РФ от 23.07.96 г. № 88, указаниями ГТК РФ от 08.07.96 г. № 01-14/718 и другими нормативными документами. Таможенные органы контролируют целевое использование имущества, вносимого в уставный капитал иностранными инвесторами. В частности, российская организация, получившая товары в качестве вклада в уставный капитал, должна представить таможенным органам документы, подтверждающие факт принятия товаров к бухгалтерскому учету, баланс организации, заверенный аудитором или налоговой инспекцией.

На момент внесения вклада в уставный капитал в организации делают бухгалтерские проводки:

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" — на дату зачисления валюты на транзитный валютный счет;

Д-т сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары"

К-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" — на момент перехода права собственности на имущество к российскому юридическому лицу.

Если учредители приняли решение об уменьшении уставного капитала, то после регистрации изменений в уставе в бухгалтерском учете делается запись:

Д-т сч. 80 "Уставный капитал"

К-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" — на сумму уменьшения уставного капитала;

Д-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" — возврат вклада, который, как было указано ранее, перечисляется только в рублях.

В представленном ниже журнале приведены хозяйственные операции по формированию уставного капитала.

Журнал хозяйственных операций
за март 200_ г.

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Устав организации, учредительный договор, акты оценки имущества Сформирован в бухгалтерском учете уставный капитал ООО "ВЭД-2001" в размере 200 тыс. руб. Начислена задолженность по вкладам в уставный капитал: российской фирмы "РП-1"— вклад материалами	50 000	75-1	80
	иностранной компании "ИК-1"— вклад основными средствами и иностранной валютой (курс на дату регистрации уставных документов — 20 руб. за 1 долл.)	7500 150 000	75-1	80
2	Выписка банка Зачислена валюта, поступившая в качестве вклада в уставный капитал (курс ЦБРФ — 29 руб. за 1 долл.)	1500 43500	52-3	75-1
3	Справка-расчет бухгалтерии Курсовая разница по вкладу в уставный капитал на момент внесения части вклада	67500	75-1	83
4	Акт приемки-передачи основных средств Оприходовано оборудование, внесенное в качестве вклада от иностранного учредителя (курс ЦБРФ на дату растаможивания — 28 руб. 50 коп.)	6 000 171000	08	75-1

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Справка-расчет бухгалтерии Курсовая разница на момент оприходования оборудования	3000	83	75-1
6	Транспортные документы (ТТН, железнодорожная квитанция, накладная и др.) Произведены транспортные расходы по доставке оборудования от таможенного поста до места нахождения ООО	4600	08	60-2
	НДС	920	19	60-2
7	Акт приемки работ Расходы по монтажу оборудования, полученного в качестве вклада	18 000	08	60-2
	НДС	3600	19	60-2
8	Приходный ордер склада Оприходованы материалы, внесенные в качестве вклада российским учредителем	50 000	10	75-1
9	Протокол решения собрания акционеров, справка бухгалтерии По итогам года начислены дивиденды учредителям Российскому учредителю (курс ЦБ РФ — 30 руб.10 коп.)	25 000	84	75-2
	Иностранному учредителю	2500 75 000	84	75-2
10	Справка-расчет бухгалтерии, налоговая декларация (расчет) Удержан налог с дивидендов иностранного учредителя на дату перечисления (курс ЦБ РФ — 30 руб.)	375 11 250	75-2	68-13
11	Выписка банка Перечислен налог с дивидендов (курс ЦБ РФ — 30 руб.)	11 250	68-13	51
12	Выписка банка Перечислена задолженность по дивидендам	2125 63 750	75-2	52-1

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
13	Справка бухгалтерии Начислена курсовая разница на счете 75-2	250	91-3	75-2

8.2. Учет расчетов с учредителями и акционерами по доходам

Акционеры акционерных обществ или участники обществ с ограниченной ответственностью ежегодно принимают решение о распределении полученной за год прибыли или источниках покрытия убытков, определяют размер дивидендов. Решение принимается на ежегодном собрании учредителей. Результаты собрания являются основанием для начисления дивидендов учредителям.

В соответствии с Федеральным законом "Об акционерных обществах" дивиденд может выплачиваться ежеквартально, раз в полгода, раз в год.

Дата выплаты годовых дивидендов определяется уставом общества или решением общего собрания акционеров о выплате годовых дивидендов.

Дивиденд акционерного общества может быть выплачен в виде акций, облигаций, товаров или другого имущества, если это предусмотрено уставом АО. Общество объявляет размер дивиденда без учета налога.

Дивиденды начисляются на основании протокола решения собрания акционеров, предоставленного списка акционеров в ведомости и карточках, в которых отражаются и суммы удержанных налогов. Перечисление и выплата доходов осуществляются по расходным кассовым ордерам и платежным поручениям.

Общество с ограниченной ответственностью также вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Решение об определении части прибыли общества принимается общим собранием участников.

Для учета расчетов с акционерами или участниками обществ по доходам используется субсчет 75-2 "Расчеты по выплате до-

ходов". Субсчет пассивный, сальдо кредитовое означает сумму задолженности перед учредителями. По кредиту показывают начисление задолженности, по дебету — ее погашение.

Налог с доходов, получаемых в виде дивидендов, удерживается у источника выплаты, т.е. в акционерном обществе или в обществе с ограниченной ответственностью. Это правило распространяется и на иностранных участников обществ. Уплату налога за них проводит источник выплаты, необходимость взимания налога определяется наличием Соглашения об избежании двойного налогообложения со страной, в которой зарегистрирован учредитель общества.

В бухгалтерском учете при расчетах с иностранными учредителями по доходам делают записи:

Д-т сч. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

К-т сч. 75-2 "Расчеты по выплате доходов" — отражены суммы начисленных дивидендов за отчетный период;

Д-т сч. 75-2 "Расчеты по выплате доходов"

К-т сч. 68-13 "Налог на доходы иностранных юридических лиц"— удержан налог с учредителей — иностранных юридических лиц;

Д-т сч. 68-13 "Налог на доходы иностранных юридических лиц"

К-т сч. 51 "Расчетные счета" — перечислен налог, удержанный с дохода иностранного юридического лица

Д-т сч. 75-2 "Расчеты по выплате доходов"

К-т сч. 52 "Валютные счета"— перечислены дивиденды иностранным учредителям.

8.3. Учет и налогообложение кредитов и займов в иностранной валюте

Порядок получения кредитов и займов от иностранных кредиторов

Иностранные инвесторы могут предоставить валютные средства российским организациям в виде кредитов или займов. Получаемые валютные средства используются как для расчетов с иностранными партнерами, так и для реализации инвестиционных проектов в РФ.

Отметим разницу между понятиями "кредит" и "заем". Их определения даны в Гражданском кодексе РФ. Согласно ст. 807

Гражданского кодекса РФ по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, обладающие общими родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег или равное количество других вещей того же рода и качества. При этом договор займа считается заключенным только с момента передачи имущества заемщику.

По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором. Заемщик же обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. Кредитный договор имеет ряд особенностей, которые отличают его от договора займа. А именно:

кредитором по договору всегда выступает банк или иная кредитная организация;

договор обязательно заключается в письменной форме, иначе он считается недействительным;

предметом договора могут быть только денежные средства;

договор вступает в силу с момента достижения сторонами соответствующего соглашения, т.е. еще до момента фактической передачи денег заемщику.

Валютный кредит может предоставить и российский банк, имеющий валютную лицензию. Однако получить валютный заем у резидента нельзя, так как расчеты в валюте между резидентами практически не разрешены.

В соответствии со ст. 6 Закона РФ от 9 октября 1992 г. № 3615-1 "О валютном регулировании и валютном контроле" российская организация может получать валютные кредиты и займы от нерезидентов без специального разрешения Центрального банка РФ только в том случае, если срок кредита (займа) не превышает 180 дней.

Получение кредита или займа на больший срок рассматривается как операция, связанная с движением капитала. Осуществление такой операции регламентировано Центральным банком РФ. ЦБ РФ выпустил несколько документов, которые регламентировали выполнение операций по получению или предоставлению валютных кредитов на срок свыше 180 дней. В настоящее время действует Указание ЦБ РФ от 10 сентября 2001 г. № 1030-У "О порядке проведения валютных операций, связанных с получением и возвратом юридическими лицами — резидентами кредитов и займов в иностранной валюте, предоставляемых нерезидентами на

срок более 180 дней, и об отмене и внесении изменений в отдельные нормативные акты Банка России". Этим документом Центральный банк Российской Федерации установил уведомительный порядок проведения валютных операций, связанных с получением юридическими лицами — резидентами кредитов и займов в иностранной валюте, предоставляемых нерезидентами на срок более 180 дней, и исполнением обязательств по возврату указанных кредитов (займов). При этом без ограничений при представлении предусмотренных нормативными актами Банка России документов осуществляется зачисление иностранной валюты на банковские счета юридических лиц — резидентов в уполномоченных банках, поступающей от нерезидентов в качестве кредитов (займов) по кредитным договорам (договорам займа), заключенным между юридическими лицами — резидентами и нерезидентами.

В развитие этого Указания ЦБ РФ выпустил Инструкцию от 10 сентября 2001 г. № 101-И "О порядке учета уполномоченными банками валютных операций резидентов, связанных с получением от нерезидентов кредитов и займов в иностранной валюте и предоставлением нерезидентам займов в иностранной валюте".

В ней Центральный банк Российской Федерации установил порядок учета уполномоченными банками валютных операций, связанных с получением резидентами от нерезидентов кредитов и займов в иностранной валюте, предоставлением резидентами нерезидентам займов в иностранной валюте и возвратом указанных кредитов и займов.

Российское юридическое лицо — резидент, т.е. клиент банка, осуществляющий валютные операции на основании кредитного договора, представляет в банк заемщика (займодавца) в установленном банком заемщика (займодавца) порядке документы, определенные вышеназванной инструкцией.

Сведения о договоре и обосновывающие документы представляются клиентом в банк заемщика (займодавца) однократно до начала проведения любой из указанных валютных операций по кредитному договору в следующие сроки:

а) при зачислении иностранной валюты на счета клиента в банке заемщика (займодавца) —

клиентом — юридическим лицом — не позднее чем за 3 (три) рабочих дня до ее зачисления на текущий валютный счет клиента;

клиентом — физическим лицом — не позднее чем за 3 (три) рабочих дня до ее зачисления на счет клиента;

б) при списании иностранной валюты со счетов клиента в банке заемщика (займодавца) — не позднее чем за 3 (три) рабочих дня до ее списания со счета клиента;

в) при покупке иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке Российской Федерации — не позднее чем за 3 (три) рабочих дня до представления в уполномоченный банк поручения на покупку.

Учет расчетов по кредитам и займам, полученным в иностранной валюте

Полученные валютные кредиты и займы с 1 января 2002 г. учитывают в соответствии с ПБУ 15/01"Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию", утвержденным Приказом Минфина РФ от 2 августа 2001 г. № 60 н.

Учет расчетов по кредитам и займам ведут на счетах 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в зависимости от сроков, на которые они получены.

Для учета валютной задолженности к каждому счету целесообразно открывать специальные субсчета. Шифры субсчетов бухгалтерия организации определяет при разработке рабочего плана счетов в учетной политике. Кроме того, необходимо обратить внимание на то, что ПБУ 15/2001 и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом МФ РФ № 94 от 31.10.2000 г., предусмотрено учитывать обособленно начисленные суммы процентов по полученным кредитам и займам. Таким образом, к каждому из субсчетов можно предусмотреть открытие счетов для учета основной суммы кредита или займа и для учета процентов на них. Рабочий план счетов, в таком случае, может иметь следующую структуру (на примере счета 66):

66-1"Краткосрочные кредиты в рублях", в том числе:
66-1/1 "Расчеты по краткосрочным кредитам в рублях",
66-1/2 "Проценты по краткосрочным кредитам в рублях";
66-2 "Краткосрочные кредиты в валюте", в том числе:
66-2/1 "Расчеты по краткосрочным кредитам в валюте",
66-2/2 "Проценты по краткосрочным кредитам в валюте";
66-3 "Краткосрочные займы в рублях", в том числе:
66-3/1 "Расчеты по краткосрочным займам в рублях",

9—2927

66-3/2 "Проценты по краткосрочным займам в рублях";
66-4 "Краткосрочные займы в валюте", в том числе:
66-4/1 "Расчеты по краткосрочным займам в валюте",
66-4/2 "Проценты по краткосрочным займам в валюте".

Рассмотрим корреспонденции счетов по получению и погашению кредитов и займов в иностранной валюте.

При получении кредитов и займов делают записи:
Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"
К-т сч. 66-2/1 "Расчеты по краткосрочным кредитам в валюте",
К-т сч. 66-4/1 "Расчеты по краткосрочным займам в валюте";
Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"
К-т сч. 67-2/1 "Расчеты по долгосрочным кредитам в валюте",
К-т сч. 67-4/1 "Расчеты по долгосрочным займам в валюте".

Аналогично оформляют получение валютных кредитов от российских банков в иностранной валюте.

Как известно, заемщик, получая кредит или заем, несет расходы, связанные с их получением. ПБУ 15/01 определен состав и порядок списания таких затрат. Они включают:

проценты, причитающиеся к оплате займодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;

проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;

курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления);

дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств.

Состав дополнительных затрат, производимых заемщиком в связи с получением займов и кредитов, определен в п. 19 ПБУ 15/01. Это расходы, связанные с:

оказанием заемщику юридических и консультационных услуг;

осуществлением копировально-множительных работ;

оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);

проведением экспертиз;

потреблением услуг связи;

другими затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств.

В соответствии с ПБУ 15/01 включение заемщиком дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств, производится в том отчетном периоде, в котором были произведены указанные расходы. Дополнительные затраты могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения указанных выше заемных обязательств.

Все перечисленные выше затраты признаются текущими расходами. Исключение составляют лишь те, которые связаны с приобретением или созданием инвестиционного актива. При этом под *инвестиционным активом* понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени.

К инвестиционным активам в ПБУ 15/01 отнесены объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство.

Затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами и подлежат включению в финансовый результат организации. Включение в текущие расходы затрат по займам и кредитам осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заключенным организацией договорам займа и кредитным договорам независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи.

Пунктом 15 ПБУ 15/01 определено: если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, то расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся организацией-заемщиком *на увеличение дебиторской задолженности,* образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. А при поступлении в организацию материально-производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полу-

ченных займов и кредитов, отражается в бухгалтерском учете в общем порядке — с отнесением указанных затрат на операционные расходы организации-заемщика.

Таким образом, ПБУ 15/01 уточнило порядок списания процентов по кредитам и займам, начисленным до принятия материальных ценностей к учету и несколько расширило состав затрат, которые включаются в первоначальную стоимость основных средств или фактическую себестоимость МПЗ по ПБУ 5/01 и 6/01.

В соответствии с действующими нормативными документами начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в порядке, установленном в договоре займа и (или) кредитном договоре.

Задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

В бухгалтерском учете сумма начисленных процентов отражается проводками.

1. Если за счет кредитных и заемных средств была осуществлена предоплата:

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 66-2/2 "Проценты по краткосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 66-4/2 "Проценты по краткосрочным займам в валюте" — сумма начисленных процентов по краткосрочным кредитам и займам до момента оприходования материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг;

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч 66-2/2 "Проценты по краткосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 66-4/2 "Проценты по краткосрочным займам в валюте" — списание положительной курсовой разницы по данным процентам до момента принятия к учету материальных ценностей;

Д-т сч. 66-2/2 "Проценты по краткосрочным кредитам в валюте,

Д-т сч. 66-4/2 "Проценты по краткосрочным займам в валюте"

К-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте" — списание отрицательной курсовой разницы по данным процентам до момента принятия к учету материальных ценностей.

Если организация получила долгосрочные кредиты или займы, то совокупность бухгалтерских проводок будет иметь вид:

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 67-2/1 "Проценты по долгосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 67-4/2 "Проценты по долгосрочным займам в валюте" — начислены проценты по долгосрочным кредитам и займам в случае предоплаты поставщикам материальных ценностей;

Д-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"

К-т сч. 67-2/1 "Проценты по долгосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 67-4/2 "Проценты по долгосрочным займам в валюте" — списание положительной курсовой разницы по данным процентам до момента принятия к учету материальных ценностей;

Д-т сч. 67-2/2 "Проценты по долгосрочным кредитам в валюте",

Д-т сч. 67-4/2 "Проценты по долгосрочным займам в валюте"

К-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте" — списание отрицательной курсовой разницы по процентам до момента принятия к учету материальных ценностей.

После оприходования материальных ценностей или принятия выполненных работ (услуг):

Д-т сч. 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 41 "Товары", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 20 "Основное производство"

К-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте" — оприходованы приобретенные материальные ценности;

Д-т сч. 60-4 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте"

К-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте"— зачтен аванс, перечисленный ранее, в сумме задолженности за поступившие ценности;

Д-т сч. 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 41 "Товары", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 20 "Основное производство"

К-т сч. 60-3 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам, выданным в валюте" — списаны проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам, полученным в иностранной валюте.

2. Если проценты по кредитам и займам начислялись после принятия материальных ценностей к учету:

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 66-2/2 "Проценты по краткосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 66-4/2 "Проценты по краткосрочным займам в валюте" — начислены проценты по краткосрочным кредитам и займам в иностранной валюте;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 67-2/1 "Проценты по долгосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 67-4/2 "Проценты по долгосрочным займам в валюте"— начислены проценты по долгосрочным кредитам, займам, полученным в иностранной валюте, после принятия ценностей к учету.

Задолженность перед иностранными кредиторами и займодавцами по основной сумме долга и по процентам подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ на конец отчетного месяца или на момент погашения задолженности.

Задолженность перед иностранными займодавцами или банками-резидентами показывают в двух оценках: в валюте и в рублевом эквиваленте. Поэтому на указанных субсчетах определяют курсовую разницу, которая, за исключением операций, описанных выше, списывается:

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 66-2/1 "Расчеты по краткосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 66-4/1 "Расчеты по краткосрочным займам в валюте" — списана отрицательная курсовая разница по краткосрочным кредитам и займам, полученным в иностранной валюте;

Д-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"

К-т сч. 67-2/1 "Расчеты по долгосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 67-4/1 "Расчеты по долгосрочным займам в валюте" — списана отрицательная курсовая разница по долгосрочным кредитам и займам, полученным в иностранной валюте;

Д-т сч. 66-2/1 "Расчеты по краткосрочным кредитам в валюте",

Д-т сч. 66-4/1 "Расчеты по краткосрочным займам в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"— начислена положительная курсовая разница по краткосрочным кредитам и займам, полученным в иностранной валюте;

Д-т сч. 67- 2/1 "Расчеты по долгосрочным кредитам в валюте",

Д-т сч. 67-4/1 "Расчеты по долгосрочным займам в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — начислена положительная курсовая разница по долгосрочным кредитам и займам, полученным в иностранной валюте.

Учет затрат по кредитам и займам, полученным от иностранных кредиторов для приобретения или строительства объектов

Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящимся к приобретению и (или) строительству инвестиционного актива, включаются в стоимость этого актива.

Причем в первоначальную стоимость они включаются только при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод или в случае, когда наличие инвестиционного актива необходимо для управленческих нужд организации.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива (см. бухгалтерские проводки в предыдущем параграфе) производится при наличии следующих условий:

а) возникновения расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;

б) фактического начала работ, связанных с формированием инвестиционного актива;

в) появления фактических затрат по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса.

Если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету как объект основных средств или имущественного комплекса, но на нем начаты фактический выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, включение затрат по предоставленным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

Указанные затраты, включенные в первоначальную стоимость инвестиционного актива, будут впоследствии погашены посредством начисления амортизации.

Эта норма распространяется на все активы, кроме тех, когда правилами бухгалтерского учета начисление амортизации актива не предусмотрено.

Затраты по полученным займам и кредитам, связанным с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не начисляется, в стоимость такого актива не включают, а относят на текущие расходы организации.

В бухгалтерском учете на сумму затрат по полученным кредитам и займам, а в первую очередь к таковым будут относиться проценты, составляются бухгалтерские проводки:

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 66-2/2 "Проценты по краткосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 66-4/2 "Проценты по краткосрочным займам в валюте",

К-т сч. 67-2/1 "Проценты по долгосрочным кредитам в валюте",

К-т сч. 67-4/2 "Проценты по долгосрочным займам в валюте" — начислены проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам, полученным на приобретение или строительство инвестиционного актива, по которому амортизация не начисляется.

Обычно создание инвестиционного объекта длится достаточно долго, поэтому кредиты и займы берут на достаточно долгий срок (более 12 месяцев). При этом организация может часть полученных средств временно использовать в качестве долгосрочных или краткосрочных финансовых вложений. Указанные вложения заемных средств могут осуществляться только в случае непосредственного уменьшения затрат, связанных с финансированием инвестиционного актива, например снижения цен на строительные материалы и оборудование, задержкой выполнения отдельных видов (этапов) работ субподрядными организациями, другими аналогичными причинами.

В соответствии с п. 26 ПБУ 15/01 затраты по полученным займам и кредитам, связанные с приобретением инвестиционного актива, будут уменьшены на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

Уменьшение затрат по займам на величину дохода должно быть подтверждено соответствующим расчетом фактического наличия указанного дохода. Организация должна обеспечить подтверждение такого расчета.

Если работы по строительству объекта были прекращены на срок, превышающий 3 месяца, то включение затрат по полученным займам и кредитам, использованным для формирования указанного актива, приостанавливается. В этом случае затраты по займам относятся на текущие расходы организации в порядке, изложенном в п. 14 ПБУ 15/01.

Организация могла получить заемные средства как для осуществления инвестиционного проекта, так и на цели, не предусматривающие приобретение или создание инвестиционного актива. В таком случае если для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, то начисление процентов за использование указанных заемных средств производится по средневзвешенной ставке.

Величина средневзвешенной ставки определяется по сумме всех займов и кредитов, остающихся непогашенными в течение отчетного периода, в соответствии с расчетом, приведенным в Приложении в ПБУ 15/01. При расчете средневзвешенной ставки из всей суммы непогашенных займов и кредитов исключаются суммы, полученные специально для финансирования инвестиционного актива.

Средства, привлеченные в иностранной валюте по кредитному договору или договору займа, и проценты по ним должны быть возвращены в иностранной валюте. При этом для возврата организация может купить иностранную валюту на внутреннем валютном рынке Российской Федерации. Покупка валюты для погашения кредита или займа осуществляется в порядке, установленном Указаниями Центрального банка РФ от 20 октября 1998 г. № 383-У "О порядке совершения юридическими лицами-резидентами операций покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации".

Если кредиты были получены для осуществления экспортных операций, то полученные средства могут быть возвращены за счет валютной выручки, оставшейся после обязательной продажи валюты. В таком случае действует порядок продажи экспортной выручки, установленный Инструкцией Центрального банка РФ от 6 апреля 1999 г. № 80-И "О порядке обязательной продажи экспортной валютной выручки юридическими лицами-резидентами, осуществляющими возврат кредитов, и учета уполномоченными банками операций, связанных с исполнением юридическими лицами-резидентами своих обязательств по кредитным договорам".

Для получения валютного кредита от банка-резидента и его возврата заемщику не требуется каких-либо специальных разрешений. Отметим, что в соответствии с п. 24 Инструкции Цент-

рального банка РФ от 29 июня 1992 г. № 7 кредит и проценты, а также штрафы и пени при несоблюдении условий такого кредитного договора могут быть возвращены в иностранной валюте.

Возврат кредита оформляется бухгалтерскими проводками:

Д-т сч. 66-2 "Краткосрочные кредиты в валюте",

Д-т сч. 67-2 "Долгосрочные кредиты в валюте",

Д-т сч. 66-4 "Краткосрочные займы в валюте",

Д-т сч. 67-4 "Долгосрочные займы в иностранной валюте"

К-т сч. 52-4 "Специальный транзитный валютный счет",

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет",

К-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны".

Возможен вариант, когда российская организация по тем или иным причинам не может вернуть заем иностранному займодавцу. Последний, в свою очередь, готов простить долг российской организации. В соответствии с указаниями ЦБ РФ № 611-У от 21.07.99 г. разрешение на осуществление валютных операций, связанных с прощением долга, ЦБ РФ не требуется.

Если иностранный инвестор простил долг российской организации, то она обязана сумму прощеного долга списать на увеличение внереализационных доходов. Понятно, что эта сумма будет учитываться в расчете налогооблагаемой прибыли. Чтобы российская организация смогла отнести указанную сумму на внереализационные доходы (счет 91 "Прочие доходы и расходы"), стороны должны подписать соответствующее соглашение. На дату подписания соглашения о прощении долга в бухгалтерском учете будет сделана запись по курсу ЦБ РФ на дату подписания соглашения:

Д-т сч. 66-2 "Краткосрочные кредиты в валюте",

Д-т сч. 67-2 "Долгосрочные кредиты в валюте",

Д-т сч. 66-4 "Краткосрочные займы в валюте",

Д-т сч. 67-4 "Долгосрочные займы в иностранной валюте"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы" — списание задолженности по валютным кредитам и займам на дату прощения долга.

Учет процентов по кредитам и займам в целях налогообложения

Рассмотрение операций, связанных с получением заемных средств, будет неполным без анализа налогового законодательства.

Как известно, с 1 января 2002 г. вступила в действие глава 25 НК РФ. Особенности отнесения процентов по полученным заем-

ным средствам к расходам установлены в ст. 269. При этом в целях налогообложения введено понятие "долговые обязательства", под которыми понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида, при условии, что размер начисленных по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде (квартала или месяца) на сопоставимых условиях.

Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах под аналогичные обеспечения. Данное положение применяется к проценту в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой начисления и продажи векселя.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях, равной 15%, — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Исполнение указанных требований приводит к отдельному учету процентов, принимаемых в целях налогообложения. Более того, определение расходов по процентам, принимаемым в целях налогообложения требует дополнительных расчетов.

Если организация получила кредит или заем от иностранного займодавца или кредитора или имеет непогашенную задолженность по другому долговому обязательству, то сложность расчетов увеличивается. Способ расчета здесь зависит от вида задолженности: контролируемая или неконтролируемая.

Для определения суммы процентов по предоставленным иностранными организациями кредитам и займам имеет значение

размер не погашенных заемщиком долговых обязательств. Он сопоставляется с величиной собственного капитала, который определяется как разница между суммой его активов и величиной обязательств на последний день каждого отчетного (налогового) периода. При этом в расчет собственного капитала не принимаются долговые обязательства в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

Статьей 269 определено: если размер не погашенных российской организацией долговых обязательств, предоставленных иностранной организацией, более чем в три раза превышает собственный капитал на последний день каждого отчетного (налогового) периода, то при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, применяются следующие правила.

Если российская организация-заемщик имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20 % уставного капитала этой российской организации, то такая задолженность признается *контролируемой задолженностью*.

При контролируемой задолженности на последний день каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщик обязан исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов путем деления величины процентов, начисленных налогоплательщиком в каждом отчетном (налоговом) периоде, на величину коэффициента капитализации, рассчитываемого на последнюю отчетную дату отчетного (налогового) периода.

Коэффициент капитализации определяется путем деления величины, соответствующей непогашенной контролируемой задолженности, на величину собственного капитала, равного доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три.

В состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с п. 2 ст. 269, но не более фактически начисленных процентов.

Если непогашенная задолженность является *неконтролируемой*, то правила, установленные п. 2 ст. 269, не применяются в отношении процентов по заемным средствам.

Следует иметь в виду, что положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным п. 2 настоящей статьи, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам и облагается налогом в соответствии с п. 3 ст. 284 НК РФ, т.е. в размере 15 % по доходам, перечисляемым иностранным организациям.

В заключение необходимо отметить, что российская организация-резидент, получив кредит или заем от нерезидента, выплачивает последнему проценты по кредиту (займу), а в некоторых случаях может выплачивать и штрафы (пени). В этих случаях резидент выступает как налоговый агент, обязанностями которого является уплата налогов за иностранное юридическое лицо-нерезидента.

В помещенном ниже журнале приведены операции по расчетам с иностранными займодавцами, указана корреспонденция счетов.

Журнал хозяйственных операций
за март 200_ г.

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выписка банка Получен заем в инвалюте от иностранного партнера на 5 месяцев (курс на дату зачисления — 28 руб. 50 коп.)	45 000 1 282 500	52-3	66
2	Справка-расчет бухгалтерии Начислены проценты по займу за март из расчета 15% годовых 45000 · 15% = 6750. Сумма процентов в месяц=6750:365 · 30=1125 (курс на дату начисления — 28 руб. 40 коп.)	555 15 762	91-2	66
3	Выписка банка Перечислены проценты по займу после удержания налога на доходы 555 · 15% =83 (курс на дату перечисления — 29 руб.)	472 13 688	66	52-4

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	Налоговая декларация (расчет) по налогу на доходы иностранных юридических лиц Начислен налог на доходы за иностранное юридическое лицо	83 2407	66	68-13
5	Выписка банка Перечислен налог на доход иностранного юридического лица	83 2407	68-13	52-1

8.4. Учет и налогообложение безвозмездно полученных средств от иностранного юридического лица

Российская организация может получить от иностранного юридического лица определенную сумму в иностранной валюте в виде дарения, пожертвований или безвозмездно.

В соответствии с валютным законодательством (см. Указаниями ЦБ РФ от 21.07.99 г. № 611-У) разрешения Центрального банка РФ на такие операции не требуется, поступившие валютные средства не подлежат обязательной продаже.

Согласно действующим нормативным документам по бухгалтерском учету (План счетов бухгалтерского учета и ПБУ 9/99 "Доходы организации") указанные суммы должны быть учтены как доходы будущих периодов. Поступившие суммы в последствии списывают на увеличение внереализационных доходов. Списание производят по мере использования полученных валютных средств.

Учет безвозмездно поступивших средств (пожертвований) ведут на счете 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 2 "Безвозмездные поступления".

В бухгалтерском учете при этом делают записи:

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 98-2 "Безвозмездные поступления" — зачислена сумма поступившей валюты по курсу ЦБ РФ на дату зачисления;

Д-т сч. 52-1 "Валютные счета внутри страны"

К-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет" — зачислена валюта на текущий валютный счет.

При необходимости сумма полученной валюты может быть продана. Продажа валюты оформляется в обычном порядке. Суммы, зачисленные на расчетный счет после продажи валюты, могут быть использованы, например, на приобретение материальных ценностей.

Д-т сч. 10 "Материалы", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 41 "Товары"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"— оприходованы материалы и другое имущество, приобретенные за счет безвозмездно полученных средств;

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — отражена сумма НДС по приобретенным материальным ценностям;

Д-т сч. 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы"

К-т сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы"— оприходованы приобретенные объекты основных средств или нематериальных активов.

Приобретенные материальные ценности были израсходованы:

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 10 "Материалы"— списаны материалы, приобретенные за счет безвозмездно полученных средств, на производство продукции;

Д-т сч. 90-2 "Себестоимость продаж"

К-т сч. 41 "Товары" — списаны приобретенные товары, проданные покупателям;

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы"

К-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов",

К-т сч. 02 "Амортизация основных средств" — начислена амортизация по нематериальным активам или основным средствам.

Одновременно с этой записью сумма безвозмездно полученных валютных средств должна быть перенесена на прочие доходы:

Д-т сч. 98-2 "Безвозмездные поступления"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы"— отражена сумма безвозмездно полученных средств при списании материалов или товаров, приобретенных за счет этих средств, или при начислении амортизации по внеоборотным активам.

В налоговом законодательстве иной подход к безвозмездно поступившим средствам.

1. Поступившие суммы не облагаются налогом на добавленную стоимость, если они не связаны с расчетами за реализованные товары, работы, услуги.

2. С 1 января 2002 г. в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ безвозмездно поступившее имущество, работы, услуги, имущественные права включаются в расчет налоговой базы по прибыли, за исключением случаев, указанных в п. 11 ст. 251, где, в частности, записано, что имущество, полученное российской организацией, не учитывается как доход при определении налоговой базы, когда оно получено:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны не менее чем на 50 % состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Независимо от порядка бухгалтерского учета в соответствии с пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ датой получения внереализационного дохода в целях налогообложения прибыли признается:

а) дата подписания акта приема-передачи безвозмездно полученного имущества;

б) дата поступления денежных средств на расчетный счет (кассу организации) при безвозмездном получении валютных средств.

8.5. Учет имущества, полученного в лизинг, и расчетов с иностранным лизингодателем

Регулирование лизинговой деятельности

Российские организации для расширения производственных мощностей и обновления объектов основных средств при недостаточности собственных источников финансирования затрат на капитальные вложения могут заключить договор лизинга.

Лизинг — вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества, в которой одна из сторон выступает как инвестор.

Субъектами договора лизинга являются:

лизингодатель — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных или собственных денежных средств приобретает в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях. Имущество передается во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;

лизингополучатель — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

продавец (поставщик) — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок производимое (закупаемое) им имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец (поставщик) обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю.

В Российской Федерации регулирование лизинговой деятельности осуществляется в рамках Закона от 29.10.98 г. №164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)".

Этим Законом регулируются два вида лизинга: внутренний и международный.

При внутреннем лизинге лизингодателем и лизингополучателем выступают российские лица. При международном — одна из сторон лизинговой сделки является иностранным лицом.

В зависимости от целей и условий договора лизинга в международной практике различают финансовый, возвратный и оперативный лизинг.

Финансовый лизинг — вид лизинга, при котором лизингодатель обязуется приобрести в собственность *указанное лизингополучателем имущество у определенного продавца и передать его лизингополучателю в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование.* При этом срок, на который предмет лизинга передается лизингополучателю, соизмерим по продолжительности со сроком полной амортизации предмета лизинга или превышает его. Предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока действия договора лизинга или до его истечения при условии выплаты лизингополучателем полной суммы, предусмотренной договором, если иное не предусмотрено договором.

Возвратный лизинг — разновидность финансового лизинга, при котором продавец предмета лизинга одновременно выступает и как лизингополучатель.

Оперативный лизинг — вид лизинга, при котором лизингодатель *закупает на свой страх и риск имущество и передает его лизингополучателю в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование.* Срок, на который имущество передается в лизинг, устанавливается на основании договора лизинга. По истечении срока действия договора лизинга и при условии выплаты лизингополучателем полной суммы, предусмотренной договором лизинга, предмет лизинга возвращается лизингодателю. Здесь лизингополучатель не имеет права требовать перехода права собственности на предмет лизинга. Таким образом, при оперативном лизинге предмет лизинга может быть передан в лизинг неоднократно в течение срока амортизации.

Лизинговая сделка может также включать условия по оказанию дополнительных услуг и дополнительных работ, т.е. это услуги (работы) любого рода, оказанные лизингодателем как до начала пользования, так и в процессе пользования предметом лизинга лизингополучателем и непосредственно связанные с реализацией договора лизинга.

Перечень, объем и стоимость дополнительных услуг (работ) определяются соглашением сторон.

За рубежом наиболее распространен финансовый лизинг, так как *он способствует развитию* международных связей, разделению труда и содействует углублению экономического сотрудничества государств, обеспечивает благоприятные условия для их всестороннего развития на взаимовыгодной основе, приводит к взаимовыгодному сотрудничеству.

Некоторые читатели считают, что финансовый лизинг и аренда с правом выкупа — это синонимы. Ведь лизинг также предусматривает возможность перехода арендуемого имущества в собственность арендатора при определенных условиях. Однако отношения, складывающиеся в процессе этих операций, различны:

договор аренды с правом выкупа предполагает наличие в собственности (или пользовании) у арендодателя имущества, передаваемого в аренду, еще до заключения договора. У лизингодателя лизинговое имущество первоначально отсутствует, он по договору лизинга должен купить указанное арендатором (лизингополучателем) имущество и передать его лизингополучателю;

в договоре аренды арендодателями могут выступать любые субъекты: предприятия, организации, учреждения, физические лица и государство; лизингодателем же по закону может быть только лизинговая компания или физическое лицо — предприниматель;

по договору аренды с правом выкупа арендованное имущество может быть использовано в любых целях: в производственных, непроизводственных и т.п. Ограничений по использованию арендованного имущества нет. Согласно ст. 661 ГК РФ имущество, полученное по договору лизинга, может быть использовано только в предпринимательских целях.

Неправильная классификация заключенного договора влияет *на ошибки в налогообложении, в частности на занижение* налогооблагаемой прибыли.

Надо отметить, что правовые и организационно-экономические особенности лизинга определены в ряде международных документов. Так, иностранные государства, *желая сделать* финансовый лизинг более доступным для предприятий разных стран, приняли решение сформулировать определенные единообразные нормы, относящиеся в первую очередь к гражданско-правовым и торгово-правовым аспектам международного финансового лизинга.

Представители иностранных государств, собравшись в Канаде в мае 1998 г., приняли Конвенцию УНИДРУА "О междуна-

родном финансовом лизинге". В настоящее время она ратифицирована рядом государств, в том числе и Россией.

Кроме того, Российская Федерация в Москве 25 ноября 1998 г. совместно с другими государствами — членами СНГ, в развитие межгосударственных актов в области инвестиционной деятельности, исходя из положений Конвенции УНИДРУА о международной финансовой аренде (лизинге) подписали "Конвенцию о межгосударственном лизинге". Эта Конвенция содержит принципы межгосударственной лизинговой деятельности, область применения Конвенции, а также права и обязанности участников договора лизинга.

В России лизинговая деятельность регулируется Федеральным законом от 29 октября 1998 г. №164-ФЗ "О лизинге" (с изменениями и дополнениями). В нем определены субъекты, формы, типы и виды лизинга, правовые отношения лизинговых сделок, содержание договора лизинга, экономические основы лизинга и другие положения.

Если в качестве лизингодателя выступает иностранное юридическое лицо, российское юридическое лицо получает некоторые преимущества:

1) появляется возможность получения современного оборудования с отсрочкой платежа;

2) иностранный инвестор в таком случае не теряет права собственности на предоставляемое в лизинг имущество и может при необходимости вывезти его из России;

3) российский лизингополучатель может списывать лизинговые платежи на себестоимость изготавливаемой продукции.

Не случайно осуществление на территории Российской Федерации иностранным инвестором как арендодателем финансовой аренды (лизинга) оборудования признано видом иностранных инвестиций в Законе РФ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации". При этом речь идет об оборудовании, указанном в разделах XVI и XVII Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств (ТН ВЭД СНГ), имеющем таможенную стоимость не менее 1 млн. руб.

Как было отмечено выше, возможность международного лизинга предусмотрена и в Федеральном законе "О лизинге". Закон установил, что любой из субъектов лизинга, в том числе и лизингодатель, может быть резидентом или нерезидентом РФ.

Когда лизингодателем является резидент РФ, т.е. предмет лизинга находится в собственности резидента РФ, договор международного лизинга регулируется законодательством Российской Федерации.

Если лизингодателем является нерезидент РФ, т.е. предмет лизинга находится в собственности нерезидента РФ, договор международного лизинга регулируется федеральными законами в области внешнеэкономической деятельности.

Российские фирмы в силу сложившейся экономической ситуации скорее всего выступают как лизингополучатели.

Как известно, при заключении договора лизинга стороны определяют в нем сумму лизингового платежа, который представляет собой общую сумму, выплачиваемую лизингополучателем за предоставленное ему право пользования имуществом. Лизинговые платежи у лизингополучателя относятся на себестоимость продукции.

В сумму лизингового платежа обычно включаются:

возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;

возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;

доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если этим договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Лизинговые платежи уплачиваются в виде отдельных взносов.

В договоре стороны также устанавливают форму, периодичность уплаты взносов, а также способы осуществления лизинговых платежей. Если лизингополучатель и лизингодатель осуществляют расчеты по лизинговым платежам продукцией (в натуральной форме), производимой с помощью предмета лизинга, цена на такую продукцию определяется по соглашению сторон договора лизинга.

Если иное не предусмотрено договором лизинга, размер лизинговых платежей может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные данным договором, но не чаще чем один раз в три месяца.

Лизинговые платежи могут осуществляться в денежной форме, компенсационной форме (продукцией или услугами лизингополучателя), а также в смешанной форме.

По методу начисления лизинговых платежей стороны могут выбрать:

метод "с фиксированной общей суммой", когда общая сумма платежей начисляется равными долями в течение всего срока договора в соответствии с согласованной сторонами периодичностью;

метод "с авансом", когда лизингополучатель при заключении договора выплачивает лизингодателю аванс в согласованном сторонами размере, а остальная часть общей суммы лизинговых платежей (за минусом аванса) начисляется и уплачивается в течение срока действия договора, как и при начислении платежей с фиксированной общей суммой;

метод "минимальных платежей", когда в общую сумму платежей включаются сумма амортизации лизингового имущества за весь срок действия договора, плата за использованные лизингодателем заемные средства, комиссионное вознаграждение и плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором, а также стоимость выкупаемого лизингового имущества, если выкуп предусмотрен договором.

Проанализируем, какие требования российского законодательства стороны договора должны выполнить при заключении договора лизинга.

1. *Соблюдение валютного законодательства.*

Как было отмечено, Закон "О валютном регулировании и валютном контроле" разделяет валютные операции на текущие и связанные с движением капитала.

В соответствии со ст. 34 Федерального закона "О лизинге" лизингодатель имеет право без лицензии Центрального банка Российской Федерации на осуществление международных операций, связанных с движением капитала, привлекать денежные средства от нерезидентов Российской Федерации в целях приобретения предмета лизинга на срок более чем шесть месяцев (180 дней), но не превышающий срока действия договора лизинга.

Лизинговые компании имеют право без лицензии Центрального банка Российской Федерации на осуществление операций, связанных с движением капитала, выплачивать проценты за пользование рассрочкой платежа, предоставленной продавцом предмета лизинга, независимо от срока фактического получения предмета лизинга (текущие валютные операции и связанные с движением капитала операции).

При осуществлении международного лизинга Федеральный закон установил, что: "ввоз на территорию Российской Федерации и вывоз с территории Российской Федерации (перемещение через таможенную границу Российской Федерации) предмета лизинга в целях его использования по договору лизинга на срок более чем шесть месяцев, а также оплата полной суммы договора лизинга за период, превышающий шесть месяцев, не являются операциями, связанными с движением капитала, в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном контроле и валютном регулировании".

2. *Соблюдение таможенного законодательства.* Статьей 34 Закона "О лизинге" для предметов лизинга введены исключения и в таможенное законодательство. В частности, при ввозе на территорию Российской Федерации или вывозе с территории Российской Федерации (перемещении через таможенную границу Российской Федерации) предмета лизинга все виды таможенных платежей начисляются на полную таможенную стоимость имущества. Уплата таможенных платежей производится:

на момент ввоза (вывоза) предмета лизинга на сумму оплаченной части таможенной стоимости имущества, что подтверждается банковскими документами;

в дальнейшем уплата таможенных платежей производится одновременно с лизинговыми платежами или в течение 20 дней с момента получения лизинговых платежей.

Установленный ст. 34 порядок (система) оплаты таможенных платежей не считается отсрочкой таможенных платежей или инвестиционным налоговым кредитом.

Учет и налогообложение лизинговых операций

Законодательством по бухгалтерскому учету предусмотрены два варианта учета лизингового имущества и лизинговых операций (см. приказ Министерства финансов РФ от 17.02. 1997 г. № 15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга"):

вариант 1 — имущество, переданное в лизинг, учитывается на балансе лизингополучателя;

вариант 2 — имущество, переданное в лизинг, учитывается на балансе лизингодателя.

При заключении договора партнеры должны предвидеть последствия выбора того или иного варианта учета имущества. Выбранный вариант должен быть записан в договоре. Он влияет на налогообложение лизинговых операций, так как плательщиком налога на имущество будет тот участник сделки, у которого на балансе числится лизинговое имущество. Следовательно, российский лизингополучатель становится плательщиком налога на имущество, если он в соответствии с договором будет учитывать полученное в лизинг имущество на своем балансе.

Кроме того, балансодержатель лизингового имущества должен начислять амортизацию по этому имуществу.

Документами, подтверждающими передачу (получение) имущества в лизинг, являются акт (накладная) приема-передачи основных средств, транспортные документы, ГТД при международном лизинге. На имущество, полученное в лизинг, должна быть открыта инвентарная карточка, в которой проставляются номер договора, дата и срок.

От выбранного варианта учета лизингового имущества зависит и состав затрат, связанных с лизингом. При первом варианте в состав затрат должны включаться амортизация лизингового имущества и сумма лизингового платежа. При втором варианте — только лизинговые платежи, само имущество учитывается за балансом. Отсюда следует, что в зависимости от варианта размер лизингового платежа будет различен.

Отметим особенности налогообложения прибыли, связанные с начислением амортизации. Если российский лизингополучатель будет учитывать лизинговое имущество на своем балансе, то при начислении амортизации в целях налогообложения прибыли он может воспользоваться п. 7 ст. 259 НК РФ и применить специальный повышающий коэффициент к нормам амортизации, но не выше 3. В пункте 9 этой же статьи определено, что организации, получившие в лизинг легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы, имеющие первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. или 400 тыс. руб., включают такое имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации (с учетом применяемого по такому имуществу коэффициента) с коэффициентом 0,5.

При международном лизинге, когда иностранное юридическое лицо выступает как лизингодатель, последний получает доходы на территории РФ, которые подпадают под обложение налогом на доходы, налогом на добавленную стоимость и др.

При расчете налоговой базы по налогу на доход иностранного юридического лица следует учитывать ст. 309 главы 25 НК РФ. Доходы от лизинговых операций, полученные иностранной организацией, если они не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации. Такие доходы подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов, т.е. у российской организации, которая получила имущество в лизинг. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю.

Доход по лизинговым платежам исчисляется по ставке, определенной в пп. 2 п. 2 ст. 284 НК РФ, которая составляет 10 % выплачиваемой иностранному лизингодателю суммы. Следует иметь в виду, что налог с доходов иностранного лизингодателя исчисляется и удерживается российской организацией, выплачивающей доход, при каждом перечислении (выдаче наличными) дохода.

Операции, связанные с лизингом, являются также и объектом обложения НДС.В случае реализации товаров, работ, услуг на территории РФ иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговом органе, НДС уплачивается в бюджет в полном размере российскими организациями за счет средств, перечисляемых иностранным юридическим лицам или иным лицам, указанным этими иностранными предприятиями.

Суммы НДС, фактически уплаченные в бюджет за счет средств, перечисляемых иностранному предприятию по лизинговому платежу, стоимость которого относится на издержки производства и обращения, подлежат вычету или возмещению у лизингополучателя — источника выплаты, т.е. у налогового агента.

Суммы налога, уплаченного за иностранного лизингодателя российским лизингополучателем, подлежат вычету из бюджета после фактической уплаты.

Если иностранный лизингодатель состоит на учете в налоговом органе РФ, то российский лизингополучатель не является плательщиком НДС за иностранное юридическое лицо. Иностранная компания в таком случае исчисляет и уплачивает НДС самостоятельно в общеустановленном порядке.

Рассмотрим порядок отражения в учете операций, связанных с лизингом, когда лизингодателем является иностранное юридическое лицо.

Учет лизинговых операций ведут на основании приказа Министерства финансов РФ от 17. 02. 1997 г. № 15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга". При этом следует иметь в виду, что в новом Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности отдельно не выделены такие операции, тем не менее, по мнению автора, приказ МФ РФ № 15 следует применять с учетом требований нового Плана счетов.

Остановимся на примерах бухгалтерских записей, отражающих исполнение договора лизинга в двух указанных ранее вариантах.

1. Имущество учитывается на балансе лизингополучателя

В первом варианте имущество, переданное в лизинг, учитывается на балансе лизингополучателя. В таком случае лизингополучатель начисляет амортизацию по данному объекту и выплачивает лизингодателю лизинговый платеж.

Лизингодатель учитывает имущество, переданное в лизинг, за балансом. По окончании договора при полном погашении задолженности составляется двухсторонний акт по факту выполнения условий договора. При этом стоимость имущества, учитываемая у лизингодателя за балансом, списывается с забалансового счета.

Для учета операций лизингополучатель может открыть специальные субсчета:

к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" — субсчет "Приобретение объектов основных средств по договору лизинга" (шифр 08-8);

к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 8 "Расчеты по договору лизинга", в развитие которого открываются аналитические счета :

76-8/1 "Арендные обязательства" для учета возникающей валютной задолженности по полученному в лизинг имуществу;

76-8/2 "Задолженность по лизинговым платежам";

а также субсчет 76-5 "Расчеты с таможней";

к счету 01 — субсчет "Основные средства, полученные в лизинг" (шифр 01-2);

к счету 02 — субсчет "Амортизация основных средств, полученных в лизинг" (шифр 02-2).

Журнал хозяйственных операций по учету лизинговых операций при первом варианте взаимоотношений (учет у лизингополучателя)

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	ГТД, Акт приемки-передачи имущества Получено от лизингодателя имущество, взятое в лизинг Начислен НДС на таможне	 10 000 300 60	 08-8 19	 76-8/1 76-5
2	Акт приемки-передачи имущества Оприходовано имущество, взятое в лизинг	 300	 01-2	 08-8
3	Договор лизинга Акт расчета лизинговых платежей Начислена задолженность по лизинговым платежам у лизинго- получателя по мере наступ- ления срока платежа (ежеквартальный платеж — 1200 долл. США, НДС — 200 долл. США.)	 1000 30 200 6	 76-8/1 19	 76-8/2 76-8/2
4	Справка-расчет бухгалтерии Начислены амортизационные отчисления на полное восста- новление лизингового имуще- ства исходя из его стоимости и норм, утвержденных в установленном порядке	 15	 20	 02-2
5	Налоговая декларация по НДС, Счет-фактура Начислен НДС в бюджет за иностранного лизингодателя	 6	 76-8/2	 68
6	Налоговая декларация по налогу на прибыль Начислен налог на доходы иностранного юридического лица	 3	 76-8/2	 68
7	Выписка банка Перечислен НДС и налог на доходы в бюджет	 12	 68	 51
8	Выписка банка Оплачен НДС на таможне	 60	 76-5	 51

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
9	Налоговая декларация по НДС. Выписка банка Принят к вычету НДС, оплаченный на таможне	60	68-3	19
10	Счет-фактура Выписка банка Принят к вычету НДС у лизингополучателя	6	68	19
11	Акт приемки-передачи имущества иностранному лизингодателю. ГТД Возврат имущества: а) полностью самортизированного: Списана сумма начисленной амортизации при возврате лизингодателю полностью самортизированного имущества б) не полностью самортизированного имущества Начислены арендные обязательства лизингополучателем Списана остаточная стоимость лизингового имущества Списана начисленная амортизация Зачтена стоимость возвращенного имущества Восстановление НДС, ранее взятого в зачет в виде вычета	300 270 285 15 270 54	02-2 76-8/1 91-2 02-2 76-8/2 91-2	01-2 76-8/2 01-2 01-2 91-1 68
12	Договор лизинга Акт приемки-передачи имущества Выкуп имущества: Перенос стоимости имущества по внутренней проводке у лизингополучателя на субсчет собственных основных средств	300 300	01-1 02-2	01-2 02-1
13	Договор лизинга Акт приемки-передачи имущества Выкуп до срока: доначислена амортизация выкупленного имущества начислена задолженность лизингодателю	285 324	97 76-8/2	02-2 76-8/1

2. Имущество учитывается на балансе лизингодателя

При втором варианте расчетов лизинговое имущество находится на балансе лизингодателя, т.е. на балансе иностранного юридического лица. Поэтому российский лизингополучатель отражает полученное в лизинг имущество на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства", расчеты с лизингодателем он осуществляет через субсчет 76-8/2 "Задолженность по лизинговым платежам в валюте". При этом амортизация лизингового имущества не начисляется, на себестоимость списывается только сумма лизингового платежа.

Журнал хозяйственных операций по учету лизинговых операций при втором варианте взаимоотношений (учет у лизингополучателя)

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/тыс. руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	ГТД Акт приемки-передачи имущества Получено лизинговое имущество лизингополучателем	6900 200	002	
2	Договор лизинга, акт, счет-фактура Списаны на издержки лизингополучателя ежемесячные лизинговые платежи НДС	50 10	20 19	76-8/2 76-8/2
3	Налоговая декларация по налогу на прибыль Определен налог на доходы иностранного лизингодателя	5	76-8/2	68-13
4	Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость Удержан НДС с дохода иностранного юридического лица	10	76-8/2	68-3
5	Выписка банка Перечислен лизинговый платеж Перечислен налог на доходы за иностранного лизингодателя Перечислен НДС за иностранное лицо	1500 45 5 10	76-8/2 68-13 68-3	52-4 51 51

Продолжение

№ п/п	Наименование первичных документов Содержание хозяйственных операций	Сумма, $/тыс. руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
6	Счет-фактура, выписка банка Принят к вычету НДС, уплаченный за иностранного лизингодателя	10	68-3	19
7	Акт приемки-передачи имущества иностранному лизингодателю, ГТД Возврат имущества	200		001
8	Договор лизинга, акт Выкуп имущества	200	01	02
9	Справка бухгалтерии Доначислены лизингополучателем платежи при досрочном выкупе имущества	150	97	76-8/2

8.6. Учет и налогообложение операций по договору коммерческой концессии

Коммерческая концессия — один из видов цивилизованного предпринимательства, получающий все более широкое распространение в нашей стране. Развивающийся российский рынок предоставляет для этого все условия. Зарубежные фирмы, имеющие хорошо известное имя и торговую марку, большой оборот продукции, заинтересованы в освоении новых рынков, в том числе и российского. Однако при попытке самостоятельно проникнуть на российский рынок они неизбежно сталкиваются с рядом препятствий: незнание российского законодательства, национальных традиций и языка. Российские же предприниматели не имеют достаточно средств на самостоятельное освоение новых технологий и развитие производства. Коммерческая концессия позволяет решить проблемы как иностранных, так и российских предприятий в сжатые сроки и с минимальными издержками, развернуть производство, организовать торговлю и оказание услуг. Гражданское законодательство РФ предусматривает совершение сделок и деятельность организации по договору коммерческой концессии, эквивалентной сделкам франчайзинга или франшизы за рубежом. Гражданский кодекс РФ кратко определяет содержание этих сделок.

По договору коммерческой концессии (франчайзинга) одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в его предпринимательской деятельности комплекс исключительных прав, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав на товарный знак, знак обслуживания и т.п. (ст. 1027 Гражданского кодекса РФ).

Предметом договора франчайзинга являются:

предоставление целого комплекса различных прав, за каждым из которых стоит самостоятельный объект, а не переход одного права на какой-либо объект;

временное предоставление права пользования нематериальными объектами, а не объектами материально-вещественного содержания и не переход права собственности на них. Речь идет о передаче не обычных прав, которыми обладает любое вступающее в сделку лицо, а прав исключительных. И эта исключительность в свою очередь определяется индивидуальностью правообладателя, оригинальностью его технологий, разработок, рецептов и прочих интеллектуальных достижений, дающих экономический эффект, а также ограничениями, закладываемыми в договор.

Договор коммерческой концессии могут заключать коммерческие организации, в том числе и иностранные юридические лица, и граждане, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Договор коммерческой концессии подлежит, во-первых, государственной регистрации в регистрационной палате и, во-вторых, в Роспатенте или на территории иностранного государства, если по договору передаются права на использование объектов, охраняемых патентом или свидетельством.

Договор коммерческой концессии является возмездным. Вознаграждение по договору коммерческой концессии может выплачиваться пользователем правообладателю в форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки, наценки на оптовую цену товаров, передаваемых правообладателем для перепродажи, или в иной форме, предусмотренной договором.

Если одним из участников договора коммерческой концессии выступают иностранные юридические лица, то договор будет носить характер внешнеэкономической сделки. Он должен будет отвечать требованиям валютного, таможенного и налогового законодательств.

Сложный характер отношений позволяет находить в коммерческой концессии элементы, присущие одним типам сделок, и проводить аналогию с другими типами сделок. В частности, коммерческая концессия по ряду условий совпадает с лицензионным соглашением. И в том, и в другом случае передаются права на обусловленное использование объектами интеллектуальной собственности. Сюда включаются ноу-хау, изобретения, авторские разработки. И тот, и другой договор предполагает передачу охраняемой коммерческой информации, содержащей коммерческую тайну фирмы.

Что же не позволяет отождествить рассматриваемую сделку с лицензионным соглашением?

Кроме передачи права пользования интеллектуальной собственностью франчайзинг включает передачу права на использование наименования и (или) коммерческого обозначения правообладателя, т. е. средств индивидуализации юридического лица. Это одно из существенных условий сделки. Иначе говоря, приобретатель технологии овладевает одновременно и правом пользоваться именем фирмы, завоевавшей репутацию производителя высококачественных товаров, услуг, что гарантирует устойчивый сбыт. Пользователь этого права производит, торгует, оказывает услуги от имени фирмы-правообладателя. Это условие сделки франчайзинга придает ей особый характер. Право на использование имени правообладателя так же, как и интеллектуальная собственность, может передаваться, не отчуждаясь.

Как уже было отмечено, договор коммерческой концессии чаще заключается между иностранным правообладателем и российским пользователем. Иностранный правообладатель может передать права на пользование именем, технологией и др. Российский пользователь может получить права не только на пользование исключительными правами на их использование на территории РФ, но также он может заключить и аналогичные договору концессии лицензионные соглашения на пользование технологией производства или базой данных или программным обеспечением при производстве продукции, товаров, работ, услуг. В обоих случаях он будет выступать только как пользователь прав на объекты интеллектуальной собственности.

Российское лицо может выступать и как правообладатель, предоставляющий исключительные права на использование объектов интеллектуальной собственности иностранным юридическим лицам.

Договором коммерческой концессии, так же как и лицензионным соглашением, может быть предусмотрено право пользователя разрешать другим лицам использовать предоставленный ему комплекс исключительных прав или часть этого комплекса на условиях субконцессии (сублицензионное соглашение). Условия субконцессии должны быть согласованы с правообладателем или сразу определены в договоре коммерческой концессии (или в лицензионном соглашении). Договор может быть составлен так, что в нем сразу предусматривается обязанность пользователя предоставить в течение определенного срока определенному числу лиц право пользования указанными правами на условиях субконцессии.

Передача права пользования именем сопряжена с совокупностью условий, обеспечивающих реализацию интересов сторон. Пользователь обязан обеспечить соответствующее качество товаров (работ, услуг), реализуемых под торговой маркой правообладателя. Но сохранение качества обеспечивается не только передачей всей документации, необходимой для организации аналогичного технологического процесса. Оно обеспечивается и подготовкой персонала пользователя. Кроме того, нужны периодические консультации в течение всего периода действия договора. Наконец, договор обычно предусматривает и систематический контроль соблюдения технологии пользователем, и пробы качества товаров. Аналогичные сопутствующие услуги могут быть оказаны субпользователям при заключении договоров субконцессии (сублицензионного соглашения).

Реализация указанных интересов влечет за собой реальные материальные затраты на:

подготовку и передачу документов, содержащих коммерческую информацию;

процедуру государственной регистрации договоров;

обучение персонала пользователя и периодические инструктажи;

систематический контроль качества товаров, работ и услуг.

Поскольку часть расходов носит разовый характер, а часть — регулярный, целесообразно предусмотреть в договоре сочетание единовременных платежей с периодическими.

10—2927

До разработки специального законодательства, на наш взгляд, оправданно при составлении договора проводить разграничение между передачей исключительных прав вместе с услугами, не отделимыми от них, и дополнительными услугами. Кроме того, необходимо определить виды платежей за права единовременные и (или) периодические (роялти), а также порядок платежей за дополнительные услуги, если таковые предусматриваются.

Отметим, что различия между условиями договора концессии и лицензионного соглашения не отражаются на организации бухгалтерского учета операций по этим договорам. Поэтому отражение операций по договору концессии в бухгалтерском учете может быть в полном мере использовано при отражении операций в рамках лицензионного соглашения.

Бухгалтерский и налоговый учет по договору коммерческой концессии у правообладателя

Правообладателем по договору концессии, заключенному с иностранным пользователем, выступает российское юридическое лицо.

С точки зрения *валютного законодательства* такая сделка регламентируется Законом "О валютном регулировании и валютном контроле в РФ", где указано, если срок договора превышает 90 дней, то должно быть получено разрешение ЦБ РФ на данную валютную операцию. Кроме того, если правообладателем является российское юридическое лицо, то оно получает платежи от иностранных пользователей в иностранной валюте, которая подлежит обязательной продаже как экспортная выручка.

Таможенное законодательство регламентирует вопросы документального оформления передаваемых прав. Так, выпущен "Перечень документов, подтверждающих выполнение работ, предоставление услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговых сделок" (утвержден МВЭС РФ, ГТК РФ, ВЭК РФ 1, 3, 9 июля 1997 г. № 10-83/2508, 01-23/13044, 07-26/3628). В нем определены основные первичные документы, подтверждающие выполнение работ, передачу прав на результаты интеллектуальной деятельности по внешнеэкономическим контрактам.

В частности, имеются в виду такие права на результаты интеллектуальной деятельности, как:

права на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

права на товарный знак;

права на программу для ЭВМ, базу данных, топологию интегральных микросхем;

авторские и смежные с ними права, которые подтверждаются договором об уступке/передаче прав, лицензионным договором, счетом/счетом-фактурой. При этом договор об уступке патента на изобретение или промышленный образец, свидетельство на полезную модель или товарный знак и соответствующие лицензионные договоры считаются действительными только после регистрации в Российском агентстве по патентам и товарным знакам.

Договор о полной уступке имущественных прав на зарегистрированную программу для ЭВМ, базу данных или топологию интегральных микросхем считается действительным только после регистрации в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, баз данных и топологии интегральных микросхем.

В случае если работа (услуга) выражается в материальной форме и/или ее выполнение сопровождается перемещением товаров, то в состав документов, подтверждающих выполнение данной работы/услуги, включаются также грузовые таможенные декларации (ГТД). Таким образом, если организация-правообладатель вместе с передачей прав передает и базы данных или программное обеспечение на материальном носителе, то оно должно оформить таможенную декларацию с указанием суммы передаваемых прав по договору коммерческой концессии или лицензионному соглашению.

С точки зрения *налогового законодательства* принципиальное значение имеют два налога: налог на добавленную стоимость и налог на доходы иностранных юридических лиц.

В соответствии с пп.4 п.1 ст. 148 главы 21 НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в этом подпункте, на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии — место, указанное в учредительных

документах организации, место управления организации, место постоянного нахождения действующего исполнительного органа, место постоянного нахождения представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), место жительства физического лица. Положение данного подпункта применяется при выполнении работ (оказании услуг):

по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

- Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;

2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Таким образом, если покупатель работ и услуг, указанных выше, осуществляет деятельность на территории иного государства, то местом реализации этих работ или услуг будет являться территория данного государства.

Если российская организация передает права пользования на объекты нематериальных активов, а пользователем является иностранное юридическое лицо, то выручка, которую получает российская организация, не будет облагаться НДС. В таком случае российская организация должна обеспечить раздельный учет реализации и расходов по таким операциям. Кроме того, в соответствии с п. 2 ст.162 НК РФ она освобождена от уплаты НДС с авансов, поступающих от иностранных пользователей.

Обратная ситуация, когда пользователем прав является российская сторона, тогда доходы от передачи в пользование прав на объекты нематериальных активов будут облагаться НДС. В таком случае российская организация-пользователь будет являться налоговым агентом по уплате НДС.

Рассмотрим, как операции по договору концессии и аналогичным лицензионным соглашениям (договорам) отражаются у российского правообладателя.

При организации учета предоставляемых прав пользования необходимо обратиться к разделу 5 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов". В соответствии с п. 24 отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права на использование объектов интеллектуальной собственности (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия), авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя в оценке, согласно правилам раздела 2 ПБУ 14/2000.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией-пользователем на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем в расходы отчетного

периода, а платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Более того, обычно правообладатель продолжает сам пользоваться этими правами, к примеру, на другой территории, где он осуществляет свою хозяйственную деятельность. По отношению к ней платежи за пользование исключительными правами, исходя из содержания действующих нормативных документов, скорее можно признать операционным доходом организации-правообладателя.

В то же время пользователь в рамках договора концессии получает возможность только на использование комплекса исключительных прав, но не получает эти права во владение. Следовательно, у пользователя нет оснований для оприходования полученных прав как объектов нематериальных активов.

Если же передача прав пользования нематериальными активами становится для правообладателя одним из видов обычной деятельности (предметом деятельности), то суммы, поступающие от пользователей (лицензионные платежи, роялти), будут квалифицироваться как выручка от обычного вида деятельности.

Правообладатель самостоятельно принимает решение о квалификации данных доходов, что отражает в учетной политике в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

Рассмотрим, как меняется отражение операций по договору коммерческой концессии в бухгалтерском учете правообладателя в зависимости от вида платежей и вида доходов.

I. Доходы, получаемые правообладателем, являются операционными.

1. Права передаются на определенный временной период (месяц, год, несколько лет), а платеж носит разовый характер. В этом случае сумма платежа, по мнению автора, должна быть отражена на счете 98 "Доходы будущих периодов":

Д-т сч. 76-10 "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)"

К-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав" — начислена задолженность получателя прав за получение исключительных прав пользования.

При этом к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" рекомендуем открыть субсчет "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)" с выделением аналитических счетов "Расчеты в иностранной валюте" или "Расчеты в рублях".

Если указанные платежи облагаются налогом на добавленную стоимость, то одновременно делается вторая запись:

Д-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав"

К-т сч. 68-3 — "Расчеты по НДС" — начислен НДС с суммы единовременного платежа.

Ежемесячно (ежеквартально или ежегодно в зависимости от условий договора) часть платежа, приходящаяся на отчетный период, списывается как операционный доход на счет 91 "Прочие доходы и расходы". В бухгалтерском учете правообладателя делаются следующие записи:

Д-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы" — отнесена на финансовые результаты часть полученного платежа, приходящаяся на отчетный период.

Д-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС"

К-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав"— восстановлен НДС, ранее начисленный в бюджет с суммы поступившего платежа.

Расходы, связанные с передачей пользователю комплекса исключительных прав, правообладатель может отражать по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы". В частности, в дебет счета 91 списывается сумма начисленного НДС с полученного дохода и другие расходы, которые непосредственно связаны с переданными правами. При этом в бухгалтерском учете правообладателя делаются следующие проводки:

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС" — начислен в бюджет НДС с суммы выручки;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 20 "Основное производство" (05 "Амортизация нематериальных активов", 10 "Материалы") — начислена амортизация нематериальных активов, по которым переданы исключительные права, и другие расходы.

Исключительные права, переданные пользователю, правообладатель должен, на наш взгляд, учесть за балансом. Для учета передаваемых прав мы предлагаем открыть в бухгалтерском учете счет 022

"Исключительные права, переданные по договору франчайзинга" (по аналогии со счетом 021 "Основные средства, сданные в аренду"). По дебету счета 022 следует отражать операции, подтверждающие передачу прав. Запись по кредиту счета 022 будет означать, что срок владения пользователя исключительными правами закончился.

2. Права передаются на определенный временной период (месяц, год, несколько лет), а платежи (роялти) носят периодический характер. В таком случае в договоре должна быть установлена периодичность начисления и оплаты роялти.

В бухгалтерском учете правообладателя начисление роялти отражается следующими проводками:

Д-т сч.76-10 "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы" — начислено роялти за отчетный период;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС" — начислен НДС;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 76-10 "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)"— поступило на расчетный счет роялти за отчетный период.

3. Договором франчайзинга предусмотрены комбинированные расчеты: разовый платеж при приобретении исключительных прав и периодические платежи в течение срока пользования. В этом случае операции по договору будут отражены в бухгалтерском учете правообладателя следующими проводками:

Д-т сч. 76-10 "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)"

К-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав" — отражена задолженность пользователя перед правообладателем при заключении договора коммерческой концессии;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 76-10 "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)" — поступили деньги от пользователя;

Д-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы" — отнесена на финансовые результаты часть платежа, приходящаяся на отчетный период;

Д-т сч. 76-10 "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы"— начислено роялти за отчетный период;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС" — начислен НДС;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 76-10 "Расчеты по договору коммерческой концессии (лицензионным договорам)" — поступило на расчетный счет роялти за отчетный период;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 20 "Основное производство" (05 "Амортизация нематериальных активов", 10 "Материалы") — отражены затраты, связанные с передачей исключительных прав пользования.

II. Если передача прав пользования нематериальными активами стала для правообладателя одним из видов основной деятельности, то суммы, поступающие от пользователей, должны квалифицироваться как выручка и отражаться на субсубсчете 90-1/1 "Выручка от передачи исключительных прав", который открывается в развитие субсчета 1 счета 90 "Продажи".

На этом счете будет формироваться результат от передачи исключительных прав как разница между выручкой и затратами, связанными с выполнением условий договора.

Как было отмечено выше, по договору франчайзинга могут иметь место и дополнительные услуги. Выручка от оказания этих услуг может отражаться на субсчете "Реализация дополнительных услуг по договору франчайзинга" счета 90 "Продажи". Правообладатель должен обеспечить учет прямых затрат, связанных с оказанием этих услуг, на отдельном субсчете, открываемом к счету 20 "Основное производство".

Рассмотрим несколько практических примеров по отражению операций по договору коммерческой концессии.

Пример 8.1

На балансе ЗАО "Вымпел" числятся:

исключительное право на изобретение технологии быстрого обслуживания стоимостью 520 000 руб. (дебет счета 04 "Нематериальные активы", субсчет "Ноу-хау");

товарный знак стоимостью 130 000 руб. (дебет счета 04, субсчет "Товарные знаки");

патент на оборудование стоимостью 340 000 руб. (дебет счета 04, субсчет "Патенты").

ЗАО "Вымпел" передало по договору коммерческой концессии украинской фирме "Kiev" сроком на пять лет весь комплекс

исключительных прав для размещения кафе быстрого обслуживания на территории Киева, а именно: право на фирменное наименование и коммерческое обозначение, охраняемую коммерческую информацию, товарный знак и знак обслуживания, патент.

Расходы по государственной регистрации и регистрации в Роспатенте составили 40 000 руб.

Ежеквартальные расходы на оплату труда работников, осуществляющих контроль качества продукции, производимой фирмой "Kiev" , и отчисления во внебюджетные фонды составили 6000 руб.

Вознаграждение по договору составляет:

разовый взнос, который должен быть перечислен в течение пяти дней после подписания договора, в сумме 10 000 долл. США;

роялти в сумме 3000 долл. США.

Исключительные права переданы фирме "Kiev" для использования на территории Киева.

Предприятие "Вымпел" имеет сеть кафе быстрого обслуживания, оно обладает зарегистрированными исключительными правами на территории России и СНГ. Основной деятельностью предприятия "Вымпел" является получение дохода от продажи своей продукции и обслуживания клиентов, поэтому доходы от передачи исключительных прав оно отражает в составе операционных доходов.

В бухгалтерском учете ЗАО "Вымпел" будут сделаны следующие проводки:

Д-т сч. 022, аналитический счет "Переданные исключительные права на изобретения", 520 000 руб. — передано право пользования на изобретение технологии быстрого обслуживания по договору коммерческой концессии фирме "Kiev";

Д-т сч. 022, аналитический счет "Товарные знаки и знаки обслуживания", 130 000 руб. — передан товарный знак фирме "Kiev";

Д-т сч. 022, аналитический счет "Патенты", 340 000 руб. — передан патент на оборудование фирме "Kiev";

Д-т сч. 76-10, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Kiev" в валюте"

К-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав" $10 000/300 000 руб. — отражена задолженность фирмы "Kiev" перед ЗАО "Вымпел";

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 76-10, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Kiev" в валюте" — $10 000/310 000 руб. — получен разовый платеж за передачу прав по договору коммерческой концессии;

Д-т сч. 76-10, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Kiev" в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — 10 000 руб. — начислена курсовая разница по расчетам с иностранной фирмой;

Д-т сч. 98-5 "Платежи за передачу исключительных прав"

К-т сч. 91-1 "Прочие доходы"— $500/15000 руб. ($10000 : 5 лет: : 4 кв.) — списана на операционные доходы часть разового платежа, приходящаяся на текущий отчетный квартал по курсу на дату начисления;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч.76-10, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Kiev" в валюте" — $3000/93000 руб. — получена сумма роялти за текущий квартал по курсу ЦБ РФ на дату зачисления валюты;

Д-т сч. 76-10, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Kiev" в валюте"

К-т сч. 90 "Продажи" — $3000/92400 руб. — отражена выручка от реализации консультационных услуг по курсу на дату начисления;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 97 "Расходы будущих периодов"— 2000 руб. (40 000 руб. : : 5 лет · 4 кв.) — отнесены на финансовые результаты затраты по регистрации договора коммерческой концессии, приходящиеся на отчетный квартал;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 70, 69 — 6000 руб. — отнесены на финансовые результаты расходы по оплате труда, отчисления во внебюджетные фонды за квартал;

Д-т сч. 91-2 "Прочие расходы"

К-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов" — 24 750 руб. (520 000 руб. + 340 000 руб.+130 000 руб.) : 10 лет : 4 кв.) — начислена амортизация по объектам нематериальных активов, переданным в виде исключительных прав (срок амортизации установлен исходя из правоустанавливающих документов на данные активы).

Изменим условия примера.

Пример 8.2

ЗАО "Вымпел" передает комплекс прав по работе сети кафе быстрого обслуживания фирме "Kiev" на всей территории Украины. По договору ЗАО "Вымпел" обязано не предоставлять третьим лицам аналогичных прав до истечения срока договора коммерческой концессии.

ЗАО "Вымпел" не занимается другой деятельностью, кроме передачи исключительных прав пользования. Поэтому передача исключительных прав пользования объектами нематериальных активов отражается в учете как операции по основной деятельности.

Остальные условия примера 8.1 не менялись.

В бухгалтерском учете ЗАО "Вымпел" делают следующие записи:

Д-т сч. 022 — 990 000 руб. (520 000 + 130 000 + 340 000) — отражена передача прав пользования;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте"— $10 000/310 000 руб. — получены денежные средства от фирмы "Kiev" по курсу ЦБ РФ на дату зачисления;

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 90-1 "Выручка" —$10 000/300 000 руб. — отражена выручка от реализации прав на сумму разового платежа по курсу на дату начисления;

Д-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы"— 10000 руб. — отражена положительная курсовая разница между суммой начисленной выручки и суммой поступившей валюты;

Д-т сч. 52-3 "Транзитный валютный счет"

К-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"— $3000/93 000 руб. — получено роялти за текущий квартал;

Д-т сч. 62-4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"

К-т сч. 90-1 "Выручка" — $3000/90 000 руб. — отражена выручка от реализации прав на сумму роялти;

Д-т сч. 62-3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте"

К-т сч. 91-3 "Курсовые разницы" — 3000 руб. — отражена положительная курсовая разница между суммой начисленной выручки и суммой поступившей валюты;

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 97 "Расходы будущих периодов" — 2500 руб. (50 000 руб. : : 5 лет · 4 кв.) — списаны затраты по регистрации договора коммерческой концессии, приходящиеся на отчетный квартал;

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 70, 69 — 6000 руб. — списаны расходы на заработную плату и отчисления во внебюджетные фонды за текущий квартал;

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 68 — 3900 руб. ((300 000 руб. + 90 000 руб.) · 1%) — начислен налог на пользователей автодорог;

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов"— 24 750 руб. (990 000 руб. : 10 лет : 4 кв.) — начислена амортизация.

Д-т сч. 90-2 "Себестоимость продаж"

К-т сч. 20 "Основное производство" — 37 150 руб. (2500 + 6000 + + 3900 + 24 750) — списаны затраты на реализацию;

Д-т сч. 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж"

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки" — 352 850 руб. — определен финансовый результат от передачи исключительных прав в текущем квартале.

Примечание. В следующем квартале выручка от передачи исключительных прав будет значительно меньше, так как в нее войдет только сумма периодического платежа. Возможен также вариант, когда сумма разового платежа распределяется равномерно на весь период действия договора.

Д-т. сч. 90, К-т сч. 99 — 13 000 руб. — результат, определенный на счете 90 за отчетный период.

Изменим еще раз условия примера 8.1.

Пример 8.3

Допустим, ЗАО "Вымпел" передало право пользования комплексом исключительных прав фирме "Kiev" на территории Украины в Киеве на один год начиная с 1 января 2002 г.

Расчеты между сторонами договора осуществляются путем ежеквартального перечисления фирмой "Kiev" роялти ЗАО "Вымпел". Размер роялти составляет 5% от полученной фирмой "Kiev" выручки. Выручка фирмы "Kiev" в текущем квартале составила 100 000 долл. США.

Договором также предусмотрено оказание ЗАО "Вымпел" дополнительных услуг по обучению персонала фирмы "Kiev". Обучение проводится в 1 квартале 2002 г. в количестве 40 ч, стоимость 1 часа обучения составляет 40 долл. США. Расходы ЗАО "Вымпел", связанные с обучением сотрудников фирмы "Kiev", составили 30 000 руб.

Данные операции будут отражены в бухгалтерском учете ЗАО "Вымпел" следующими проводками:

Д-т сч. 022 — 990 000 руб. — переданы исключительные права фирме "Kiev" по договору коммерческой концессии;

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 91—$5000/150 000 руб. — отражена сумма роялти в составе операционных доходов;

Д-т сч. 91, К-т сч. 05 — 24 750 руб. — начислена амортизация переданных нематериальных активов;

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 90 — $1600/ 48 000 руб. — отражена выручка за оказанные услуги по обучению сотрудников фирмы "Kiev";

Д-т сч. 90-2, К-т сч. 20 — 30 000 руб. — списаны на реализацию расходы, связанные с обучением персонала фирмы "Kiev";

Д-т сч. 90-9, К-т сч. 99 — 10 000 руб. (48 000–8000–10 000) — получена прибыль от обучения;

Д-т сч. 52-3, К-т сч. 76-10 — $5000/153 000 руб. — погашена задолженность фирмой "Kiev".

Учет операций по договору коммерческой концессии у пользователя

В зависимости от условий договора коммерческой концессии пользователь может классифицировать приобретенные права как объект нематериального актива, расходы будущих периодов или расходы текущего периода. Затраты на приобретение прав могут отражаться в бухгалтерском учете пользователя по-разному в зависимости от того, вступает он во владение этими активами или нет.

Если пользователь покупает у правообладателя исключительные права пользования (распоряжения, владения), они должны быть оприходованы как нематериальные активы на счете 04. В таком случае между правообладателем и пользователем должен быть заключен договор купли-продажи исключительных прав.

Если права остаются во владении у правообладателя, пользователь приобретает только возможность использования данных объектов. В этом случае суммы платежей правообладателю независимо от их вида (разовые или периодические) пользователь относит на затраты.

По мнению автора, пользователь может отражать на забалансовом счете виды приобретенных исключительных прав. Для этой цели авторы предлагают применить счет 023 "Исключительные права, полученные по договору коммерческой концессии".

Рассмотрим, как меняется отражение операций по договору коммерческой концессии в бухгалтерском учете пользователя в зависимости от вида платежей.

1. Пользователь получает права на использование объектов нематериальных активов правообладателя в своей хозяйственной деятельности на определенный срок и на определенной территории. Если оплата за полученный в пользование комплекс прав производится путем перечисления разового платежа, затраты на оплату могут быть квалифицированы как расходы будущих периодов и отражены на субсчете "Расходы по приобретению исключительных прав" счета 97.

В момент получения прав пользования в учете пользователя делают следующие записи:

Д-т сч. 97 "Расходы будущих периодов"

К-т сч. 76-10 "Расчеты по договорам коммерческой концессии (лицензионным договорам)" — учтена стоимость полученных прав в составе расходов будущих периодов;

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

К-т сч. 76-10 "Расчеты по договорам коммерческой концессии (лицензионным договорам)" — учтен НДС в стоимости полученных прав.

Одновременно пользователь учитывает стоимость полученных прав на забалансовом счете 023, к которому открывает аналитические счета по видам прав, полученных по договору коммерческой концессии.

В течение срока договора расходы, связанные с получением прав, списывают на затраты равными долями. В бухгалтерском учете при этом делают следующие проводки:

Д-т сч. 20 "Основное производство", 44 "Расходы на продажу"

К-т сч. 97 "Расходы будущих периодов" — отнесена на издержки обращения часть стоимости приобретенных прав, приходящаяся на отчетный период;

Д-т сч. 68, субсчет "Расчеты по НДС"

К-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" — принят к зачету из бюджета НДС по оплаченным расходам, включенным в себестоимость продукции.

2. Договором коммерческой концессии может быть предусмотрено, что пользователь выплачивает правообладателю периодические платежи в виде роялти. В соответствии с пунктом ПБУ 14/2000 роялти сразу списывают на затраты.

В зависимости от условий договора роялти может быть определено либо в виде ежемесячной (ежеквартальной) постоянной

суммы, либо как расчетная величина в зависимости от критериев, установленных сторонами, например в процентах от выручки продукции, реализованной пользователем в рамках договора коммерческой концессии.

На сумму начисленного роялти в бухгалтерском учете пользователя делают проводки:

Д-т сч. 20 "Основное производство", 44 "Расходы на продажу"

К-т сч. 76-10 "Расчеты по договорам коммерческой концессии (лицензионнным договорам)" — отражена сумма роялти за отчетный период;

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

К-т сч. 76-10 "Расчеты по договорам коммерческой концессии (лицензионнным договорам)" — учтен НДС в стоимости начисленного роялти.

3. Договором коммерческой концессии может быть предусмотрена комбинированная форма оплаты: разовый платеж в момент получения прав и периодические платежи в течение срока пользования. В таком случае мы считаем, что расходы, связанные с получением прав, целесообразно учитывать на счете 97 "Расходы будущих периодов" в размере разового платежа. Эти расходы будут отнесены на затраты в течение срока пользования одновременно со списанием роялти на себестоимость продукции, выпускаемой в рамках договора коммерческой концессии.

Как известно, правообладатель кроме передачи исключительных или неисключительных прав и связанных с ними услуг может оказывать пользователю и дополнительные услуги. Эти услуги пользователь списывает на затраты на основании актов выполненных работ или других документов, подтверждающих оказание услуг или выполнение работ.

Рассмотрим различные варианты отражения расходов по приобретению прав в бухгалтерском учете пользователя.

Пример 8.4

ООО "Огонек" приобрело у фирмы "Kiev" право на использование технологии быстрого обслуживания на территории Москвы сроком на пять лет. При этом ООО не приобрело прав на владение. Согласно договору коммерческой концессии расчеты с фирмой "Kiev" осуществляются комбинированным способом, при котором разовый платеж составляет сумму 12 000 долл. США, в том числе НДС — 2000 долл. США. Ежеквартальные платежи в

течение пяти лет роялти составляют 3600 долл. США, в том числе НДС — 600 долл. США.

ООО "Огонек" для учета расходов по использованию приобретенных прав к счету 97 открыло субсчет "Расходы по использованию прав на изобретение на территории Москвы".

При получении прав в учете ООО "Огонек" были сделаны следующие проводки (по курсу ЦБ РФ, составляющему 30 руб. за 1 долл. США):

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 52-4 — $10000/300 000 руб. — оплачена стоимость прав на размещение кафе быстрого обслуживания;

Д-т сч. 97, субсчет "Расходы по использованию прав на изобретение на территории Москвы", К-т сч. 76-10 — $10000/300 000 руб. — учтена стоимость приобретенных прав в составе расходов будущих периодов;

Д-т сч. 19, К-т сч. 76-10 — $2000/60 000 руб. — отражен НДС, подлежаший уплате со стоимости приобретенных прав.

Одновременно:

Д-т сч. 023 — 300 000 руб. — учтены приобретенные права как нематериальный актив за балансом.

Так как российский пользователь получает комплекс прав от иностранного правообладателя, т.е. приобретаемые права будут использоваться в РФ, то в соответствии со ст. 148 НК РФ доходы, получаемые иностранным правообладателем, будут облагаться НДС. При этом плательщиком НДС может быть российское лицо в том случае, если иностранный правообладатель не состоит на налоговом учете в РФ, т.е. российский получатель прав будет выступать как налоговый агент по уплате НДС. Кроме того, он будет выступать и как налоговый агент по уплате налога на прибыль за иностранного правообладателя в соответствии со ст. 309 и пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ. Поэтому с суммы перечисляемого дохода российское юридическое лицо ООО "Огонек" должно начислить в бюджет сумму налога в размере 20% от суммы дохода, т.е. 2000 долл. США (20% от 10 000 долл. США).

На момент перечисления разового платежа:

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 68-13 "Расчеты по налогу на доходы иностранных юридических лиц" — $2000/61000 руб.— начислен налог на доходы иностранных юридических лиц;

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 68-3 — $2000/61 000 руб.— начислен НДС с дохода иностранного юридического лица;

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 52-4 — $8000/244 000 руб. — перечислен разовый платеж за минусом начисленных налогов (курс ЦБ РФ 30,5 руб. за 1 долл. США);

Д-т сч. 68-13, К-т сч. 51 — 61 000 руб. — перечислен налог на доходы иностранного правообладателя;

Д-т сч. 68-3 К-т сч. 51 — 61 000 руб. — перечислен НДС за иностранного правообладателя с суммы разового (единовременного) платежа;

Д-т сч. 20, К-т сч. 97, субсчет "Расходы по использованию прав на изобретение на территории Москвы" — 15 000 руб. (300 000 руб. : : 5 лет : 4 кв.) — списаны расходы, приходящиеся на текущий отчетный квартал;

Д-т сч. 68-3, К-т сч. 19 — 3000 руб. сделан вычет НДС, уплаченного за иностранное юридическое лицо, при перечислении ему разового платежа, в момент списания части разового платежа на себестоимость работ, услуг;

Д-т сч. 20, К-т сч. 76-10 — $3000/91 500 руб. — списана на затраты сумма роялти;

Д-т сч. 19, К-т сч. 76-10 — $600/18 300 руб. — учтен НДС, подлежащий уплате за иностранного правообладателя;

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 52-4 — $2400/73 200 руб. — оплачена сумма роялти за вычетом налога на доходы и НДС, подлежащих уплате налоговым агентом;

Д-т сч. 76-10, К-т сч. 68-3 — $600/18 300 руб. — удержана сумма налога на доходы иностранного правообладателя;

Д-т сч. 68-3, К-т сч. 51 — 18 300 руб. — уплачен НДС за иностранного партнера с суммы роялти;

Д-т сч. 68-3 , К-т сч. 19 — 18 300 руб. — списан НДС к вычету из бюджета с суммы роялти;

Д-т сч. 68-13, К-т сч. 52-4 — $600/18 300 руб. — перечислен налог на доходы иностранного правообладателя с суммы роялти.

9. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ НА ТЕРРИТОРИИ РФ

9.1. Взаимоотношения иностранных юридических лиц с налоговыми органами

Иностранные юридические лица могут осуществлять деятельность на территории РФ, которая приносит им доход.

При этом доход может быть получен как от деятельности, которая осуществляется на территории РФ через филиалы, постоянные представительства (далее — отделения), так и от деятельности, которая не приводит к созданию постоянного представительства (к примеру, рассмотренные ранее лизинговые операции, участие в уставных капиталах российских организаций и т.п.). Кроме того, иностранные юридические лица могут иметь недвижимость или ввести, приобрести транспортные средства на территории РФ, операции с которыми могут также приводить к получению дохода.

Проанализируем деятельность иностранных юридических лиц с точки зрения налогового законодательства.

Иностранные юридические лица, которые намереваются осуществлять деятельность или имеют недвижимое имущество, транспортные средства на территории РФ, обязаны зарегистрироваться в российских налоговых органах. Они должны встать на учет независимо от наличия обстоятельств, с которыми законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и международные договоры Российской Федерации связывают возникновение обязанности по уплате налогов.

Порядок учета иностранных организаций в налоговых органах определен МНС РФ в Положении об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденном Приказом МНС РФ № АП-3-06/124 от 7 апреля 2000 г.

В соответствии с данным положением учету в налоговых органах подлежат:

иностранные юридические лица, компании, фирмы, а также любые другие организации (включая полные товарищества и личные компании), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств (далее именуемые "иностранные организации");

международные организации, созданные на основе международного договора, обладающие международной правосубъектностью и имеющие статус юридического лица, располагающие в Российской Федерации своими постоянными органами, филиалами или представительствами (далее именуемые "международные организации");

дипломатические и приравненные к ним представительства иностранных государств в Российской Федерации.

Иностранные (международные) организации встают на учет лишь в тех налоговых органах, которые ведут учет таких организаций. Поэтому управления МНС России по субъектам Российской Федерации должны информировать о налоговых органах, в которых ведется учет иностранных и международных организаций и дипломатических представительств.

При постановке на учет в налоговых органах этим организациям присваивают идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) с указанием кода причины постановки на учет (КПП).

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет иностранных и международных организаций, дипломатических представительств в течение пяти дней со дня подачи ими заявления о постановке на учет. К заявлению необходимо приложить документы, предусмотренные указанным выше Положением на русском языке или на иностранном языке с переводом на русский, заверенным в установленном порядке.

Иностранная (международная) организация обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней с даты ее начала, если она осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в РФ через филиал или представительство в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности).

В случае если период деятельности иностранной организации в РФ не превышает 30 календарных дней в году, то учет такой организации осуществляется на основании представленного в налоговый орган Уведомления.

Если ***организация осуществляет деятельность на территории РФ***, то при постановке на учет в налоговый орган представляются следующие документы:

заявление о постановке на учет по форме № 2001И;

легализованные выписка из торгового реестра, или сертификат об инкорпорации, или другой документ аналогичного характера, содержащие информацию об органе, зарегистрировавшем иностранную организацию, регистрационном номере, дате и месте регистрации. Вместо подлинников указанных документов могут быть представлены копии, заверенные в установленном порядке. Для организаций, создание которых не требует специальной регистрации (внесение в торговый реестр и т.п.) — легализованные копии учредительных документов или других документов, содержащих информацию о получении права на ведение предпринимательской деятельности;

справка налогового органа иностранного государства в произвольной форме о регистрации иностранной организации в качестве налогоплательщика в стране инкорпорации с указанием кода налогоплательщика (или его аналога);

решение уполномоченного органа иностранной организации о создании отделения в Российской Федерации или, в случае отсутствия такого решения, копия договора, на основании которого осуществляется деятельность в Российской Федерации;

доверенность, выданная иностранной организацией на главу (управляющего) отделения.

При постановке на учет налоговый орган выдает иностранной организации Свидетельство по форме № 2401ИМД с указанием ИНН и КПП.

Иностранные и международные организации, имеющие ***недвижимое имущество и транспортные средства в РФ*** (в том числе ввезенные ими на территорию Российской Федерации), принадлежащие им на праве собственности или на правах владения и (или) пользования, и (или) распоряжения также встают на учет по месту нахождения вышеназванного имущества или по месту регистрации транспортных средств в налоговом органе, осуществляющем учет этих организаций.

В этом случае в налоговый орган представляются следующие документы:

заявление о постановке на учет по форме № 2004ИМ;

заверенные в установленном порядке копии документов, подтверждающие регистрацию (внесение в реестр) имущества;

заверенные в установленном порядке копии документов, подтверждающие право собственности на имущество или права владения и (или) пользования, и (или) распоряжения;

легализованные выписка из торгового реестра, или сертификат об инкорпорации, или другой документ аналогичного характера, содержащие информацию об органе, зарегистрировавшем иностранную организацию, регистрационном номере, дате и месте регистрации. Вместо подлинников указанных документов могут быть представлены копии, заверенные в установленном порядке. Для организаций, создание которых не требует специальной регистрации (внесение в торговый реестр и т.п.) — легализованные копии учредительных документов или других документов, содержащих информацию о получении права на ведение предпринимательской деятельности.

Заявление иностранной (международной) организации о постановке на учет подается в налоговый орган в течение 30 дней с даты регистрации в Российской Федерации права собственности или прав владения и (или) пользования, и (или) распоряжения недвижимым имуществом или транспортными средствами либо ввоза указанного имущества на территорию Российской Федерации. В случае отсутствия установленного законодательством требования о такой регистрации — в течение 30 дней с даты приобретения указанных прав.

При постановке на учет налоговый орган выдает иностранной (международной) организации Свидетельство по форме № 2401ИМД с указанием ИНН и КПП.

Иностранные (международные) организации могут ***не осуществлять деятельность на территории РФ и не иметь имущества на российской территории, но могут открыть счета в банках на территории РФ***. Такие иностранные организации также подлежат учету в налоговых органах РФ по месту постановки на учет банка (по месту нахождения филиала), в котором им открывается счет.

Иностранные и международные организации (в том числе банки и иные финансово-кредитные учреждения) подлежат учету в налоговых органах при открытии ими счетов в рублях или в иностранной валюте.

В этих целях данные организации должны представить в налоговый орган, в котором поставлен на учет банк (филиал), открывающий счет иностранной (международной) организации, следующие документы:

заявление о выдаче Свидетельства об учете в налоговом органе по форме № 2005ИМ;

справку налогового органа иностранного государства в произвольной форме о регистрации иностранной организации в качестве налогоплательщика в стране инкорпорации с указанием кода налогоплательщика (или его аналога).

Налоговый орган выдает иностранной (международной) организации Свидетельство по форме № 2402ИМ с указанием кода иностранной организации (КИО) и КПП.

Если в результате проведения операций по счетам, открытым в банках на территории Российской Федерации иностранными и международными организациями, у них возникает обязанность самостоятельно уплачивать налоги, то такие организации подлежат постановке на учет в налоговом органе в установленном для подобной деятельности порядке в течение 30 дней с момента возникновения обязанности.

В случае закрытия счетов вышеназванными иностранными (международными) организациями они обязаны в десятидневный срок со дня закрытия счета информировать соответствующий налоговый орган путем направления Сообщения по форме № 2303ИМ.

Если ***иностранная организация осуществляет деятельность в РФ в течение периода, не превышающего 30 календарных дней*** в году (непрерывно или по совокупности), то она должна направить Уведомления по формам № 2503И и № 2503М, утвержденным в Положении об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций.

Иностранные организации направляют уведомление в налоговый орган, осуществляющий учет иностранных (международных) организаций, по месту деятельности и в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам до начала деятельности в Российской Федерации.

Если ***иностранные и международные организации получают доходы от источников в Российской Федерации, не относящиеся к их филиалам и представительствам в Российской Федерации***, то они встают на учет путем направления ими Уведомлений соответственно по формам № 2504И и № 2504М.

Иностранные (международные) организации направляют Уведомление в налоговый орган по месту нахождения источника выплаты дохода и в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам в месячный срок с момента возникновения права на получение доходов отдельно по каждому источнику выплаты дохода с указанием каждого его вида.

В Положении об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций регламентирован и порядок постановки на учет иностранных организаций, постоянными представительствами которых являются иные, в том числе физические, лица.

9.2. Деятельность иностранных юридических лиц в Российской Федерации через постоянные представительства

Определение постоянного представительства с точки зрения налогообложения дано в главе 25 НК РФ.

Под ***постоянным представительством*** иностранной организации в Российской Федерации для целей налогообложения понимают филиал, представительство, отделение, бюро, контору, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее — отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации. Эта деятельность может быть связана с:

пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;

осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной п. 4 ст. 306 НК РФ.

Постоянное представительство иностранной организации считается образованным с началом регулярной предпринимательской деятельности через него на территории РФ. При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Постоянное представительство прекращает существование с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство также в случае, если она осуществляет деятельность, отвечающую признакам, предусмотренным п. 2

ст. 306, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации. Такая организация действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий (в частности, цену контракта, условия поставки) от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент).

При пользовании недрами и (или) использовании других природных ресурсов постоянное представительство иностранной организации считается образованным с более ранней из следующих дат: даты вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности, или даты фактического начала такой деятельности.

Многие иностранные организации осуществляют на территории РФ строительную деятельность, образуя строительную площадку. Статья 308 НК РФ регламентирует налогообложение деятельности таких организаций. В кодексе дано определение понятия "*строительная площадка*" с точки зрения налогообложения. Оно имеет достаточно важное значение, так как налогообложение такой деятельности регламентируется практически во всех соглашениях об избежании двойного налогообложения. От правильного определения места, сроков начала и окончания деятельности строительной площадки зависит и применение указанных соглашений.

Под строительной площадкой иностранной организации на территории Российской Федерации в целях налогообложения прибыли понимается:

1) место строительства новых, а также реконструкции, расширения, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);

2) место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Для постановки на учет в налоговых органах и для исчисления налога важно правильно определить срок существования строительной площадки. В этот срок включают все виды производимых иностранной организацией на этой строительной площадке подготовительных, строительных и (или) монтажных работ, в том числе работ по созданию подъездных путей, коммуникаций, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры, кроме объектов инфраструктуры, изначально создаваемых для иных целей, не связанных с данной строительной площадкой.

В случае если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подрядных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком. Исключением является период работ, выполняемых субподрядчиком по прямым договорам с заказчиком (застройщиком) и не входящих в объем работ, порученных генеральному подрядчику, кроме случаев, когда эти лица и генеральный подрядчик являются взаимозависимыми лицами в соответствии со ст. 20 НК РФ.

В случае если субподрядчик является иностранной организацией, его деятельность на этой строительной площадке также рассматривается как создающая постоянное представительство этой организации-субподрядчика.

Данное положение применяется к организации-субподрядчику, продолжительность деятельности которой составляет в совокупности не менее 30 дней, при условии, что генподрядчик имеет постоянное представительство.

Началом существования строительной площадки в налоговых целях считается более ранняя из следующих дат:

дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ);

дата фактического начала работ.

Окончанием существования стройплощадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Окончанием работ субподрядчика считается дата подписания акта сдачи-приемки работ генеральному подрядчику. В случае если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, строительная площадка считается прекратившей существование (работы субподрядчика считаются законченными) на дату фактического окончания подготовительных, строительных или монтажных работ, входящих в объем работ соответствующего лица на данной стройплощадке.

Строительная площадка не прекращает существования, если работы на ней временно приостановлены, кроме случаев консервации строительного объекта на срок более 90 дней по решению федеральных органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, принятому в пределах их компетенции, или в результате действия обстоятельств непреодолимой силы.

Продолжение или возобновление после перерыва работ на строительном объекте после подписания акта, указанного в п. 3 ст. 308 НК РФ, приводит к присоединению срока ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки только в случае, если:

1) территория (акватория) возобновленных работ является территорией (акваторией) прекращенных ранее работ или вплотную примыкает к ней;

2) продолжающиеся или возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой строительной площадке, или новый и прежний подрядчики являются взаимозависимыми лицами.

Если продолжение или возобновление работ связано со строительством или монтажом нового объекта на той же строительной площадке либо с расширением ранее законченного объекта, срок ведения таких продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки.

В остальных случаях, включая выполнение ремонта, реконструкции или технического перевооружения ранее сданного заказчику (застройщику) объекта, срок ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыв между работами не подлежит присоединению к совокупному сроку существования строительной площадки, начатому работами по сданному ранее объекту.

Сооружение или монтаж таких объектов, как строительство дорог, путепроводов, каналов, прокладка коммуникаций, в ходе

проведения работ на которых меняется географическое место их проведения, рассматривается как деятельность, осуществляемая на одной строительной площадке.

Следует отметить, что не любая деятельность приводит к образованию постоянного представительства. В частности, к образованию постоянного представительства не приводит деятельность подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства.

К подготовительной и вспомогательной деятельности в п. 4 ст. 306 главы 25 НК РФ отнесено:

1) использование сооружений *исключительно для целей* хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

2) *содержание* запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы *или изучения* рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) *деятельностью этой организации*;

5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Иностранное юридическое лицо может владеть акциями, долями в уставном капитале российских организаций, владеть недвижимостью и другим имуществом на территории РФ. Такие факты не могут рассматриваться как приводящие к образованию постоянного представительства. *Аналогично участие в договоре* простого товарищества или совместной деятельности само по себе не приводит к образованию постоянного представительства.

Кроме того, иностранная организация может предоставить российской организации персонал для работы на территории РФ. Если этот персонал действует исключительно от имени и в интересах данной российской организации и отсутствуют признаки персонального представительства, то такие действия также не приводят к образованию постоянного представительства иностранной организации на территории РФ.

Если иностранная организация ввозит товар в Россию или вывозит товар из России, например, по внешнеторговым контрактам, то при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных ст. 308 НК РФ, такая деятельность не может рассматриваться как приводящая к образованию постоянного представительства этой организации в Российской Федерации.

Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Таким образом, прежде чем заключать контракт с иностранной компанией, операции по которому приводят к получению дохода этой компании на территории РФ, российская организация *должна знать статус иностранной организации с точки* зрения ее деятельности на территории РФ. Если деятельность организации приводит к созданию постоянного представительства, то в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком является сама иностранная организация. Если же деятельность организации не приводит к созданию постоянного представительства, то плательщиком налогов за иностранную организацию является российская организация, которая выступает как налоговый агент.

9.3. Обязанности налоговых агентов

Определение понятия "налоговый агент" дано в ст. 24 НК РФ. *Налоговыми агентами* признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики. Налоговые агенты обязаны:

правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговым кодексом РФ установлено, что налоговый агент несет ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей в соответствии с законодательством Российской Федерации. В частности, в соответствии со ст. 123 НК РФ неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% суммы, подлежащей перечислению. На сумму задолженности перед бюджетом налоговый агент так же, как и налогоплательщик, уплачивает пени.

Если налоговый агент не выполнит свои обязательства по перечислению налогов в бюджет (в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок), то обязанность по уплате налога исполняется путем обращения взыскания на денежные средства налогового агента на счетах в банках.

При этом взыскание налога производится по решению налогового органа (далее — решение о взыскании) путем направления в банк, в котором открыты счета налогового агента, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогового агента. Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов. Порядок принудительного взыскания неуплаченных налогов с рублевых и валютных счетов, а также за счет имущества налогового агента регламентируется ст. 46—48 НК РФ.

Во взаимоотношениях российского и иностранного юридического лица исполнителем и заказчиком может выступать как

одна, так и другая сторона. При таких взаимоотношениях важно дать правильную оценку операции с точки зрения государственного регулирования. В первую очередь это касается контрактов на выполнение работ и оказание услуг.

Сфера выполняемых работ и оказываемых услуг российскими или иностранными исполнителями достаточно велика, разнообразны и способы их предоставления. Поэтому невозможно выработать и распространить на них какой-то универсальный критерий экспорта или импорта. Этот критерий будет различен в зависимости от сферы регулирования. Для отражения в учете работ или услуг, совершаемых в рамках взаимоотношений с иностранными партнерами, необходимо проанализировать требования валютного и налогового законодательства.

Допустим, консультацию иностранному партнеру можно предоставить письменно или устно, воспользовавшись услугами средств современной связи, не выезжая за границу. При этом интересующая партнера информация на бумажном, магнитном носителе или в иной динамичной форме все же пересекает границу. Иная ситуация складывается в случае, когда персонал нашей фирмы уже находится за рубежом. Консультация по тем же вопросам не сопровождается транспортировкой аналогичной информации через границу. Средства связи не задействованы.

Для характеристики такой услуги с точки зрения налогообложения и валютного законодательства приходится прибегать к разным критериям. С точки зрения валютного законодательства — это расчеты между резидентом и нерезидентом, связанные с использованием в качестве средства платежа иностранной валюты. Следовательно, такие операции попадают в разряд валютных и подлежат в той или иной мере контролю со стороны агентов валютного контроля, т.е. уполномоченных банков. К тому же некоторые из совершаемых операций могут быть отнесены к операциям, связанным с движением капитала. В таком случае российской организации потребуется получить разрешение Банка России.

С точки зрения налогообложения такая операция будет охарактеризована по-разному. Например, для определения налоговой базы по НДС и прибыли важно место оказания услуг, выполнения работ. В частности, для определения налоговой базы по прибыли принципиально *место нахождения исполнителя работ* (Россия, если сотрудники российской организации не выезжали за рубеж, или заграница — если выезжали). Для определе-

ния налоговой базы по НДС важно *место экономической деятельности покупателя работ* (если оно за пределами территории РФ, то выручка от продажи работ НДС не облагается, если на территории РФ — то облагается НДС).

Как видим, знание критериев, заложенных в налоговое законодательство, важно для правильных расчетов с бюджетом как со стороны иностранного, так и со стороны российского юридического лица.

Здесь следует подчеркнуть, что при выполнении работ, оказании услуг иностранным юридическим лицам или иностранными юридическими лицами, при выплате иностранным юридическим лицам доходов от деятельности на территории РФ у того или иного юридического лица возникает обязанность по уплате налога. В таком случае порядок расчетов с бюджетом зависит от того, на кого возлагается обязанность по уплате налогов с доходов иностранных юридических лиц: на само это лицо или на российского партнера. Если обязанность уплаты налогов возлагается на российское юридическое лицо, то оно выступает как налоговый агент.

Проанализируем теперь отдельные разделы налогового законодательства.

9.4. Особенности определения налога на добавленную стоимость по работам, услугам

Порядок уплаты налога на добавленную стоимость с 1 января 2001 г. регламентируется главой 21 Налогового кодекса РФ. В соответствии со ст. 146 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса РФ объектами налогообложения признаются операции ***по реализации*** товаров, работ, услуг, имущественных прав ***на территории Российской Федерации***. Порядок налогообложения таких операций был рассмотрен раньше.

Поскольку основным критерием для начисления НДС является место реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, в главе 21 НК РФ предусмотрена отдельная ст. 148 по определению места реализации услуг, работ на территории РФ. Причем это место определяется с учетом ряда критериев, которые могут быть применены для любого юридического лица: российского или иностранного.

В целях определения налога на добавленную стоимость первый критерий — это ***место реализации работ (услуг) организацией или индивидуальным предпринимателем***, которым признается территория Российской Федерации в одном из следующих случаев:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Российской Федерации. К таким работам (услугам) относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению;

Пример 9.1

ООО "Стройтрест" выполняет работы по ремонту офиса иностранной фирмы, находящегося в Германии. Стоимость работ определена в размере 100 000 долл. США. Договором предусмотрен аванс иностранного заказчика. ООО "Стройтрест" приобрела на территории Германии строительные материалы для ремонта и понесла другие расходы. Сумма произведенных расходов составила 70 000 долл. США по курсу на дату приобретения 1 960 000 руб.

В таком случае местом реализации работ признается территория Германии. Выручка от реализации работ НДС не облагается. Бухгалтерский учет ООО "Стройтрест" организует в соответствии с требованиями ПБУ 3/2000.

На сумму поступившего аванса делают запись:

Д-т сч. 52-3, Кт сч.62-3 — $75 000/2 250 000 руб. (курс ЦБ РФ на дату зачисления 30 руб.за доллар США).

На сумму приобретенных в Германии материалов, на основании приходного ордера склада:

Д-т сч. 10, К-т сч. 60-3 — $32 000/1 960 000 руб. (курс ЦБ РФ — 28 руб. за доллар США).

Списана стоимость материалов на ремонт на основании лимитно-заборных карт:

Д-т сч. 20, К-т сч. 10 — 960 000 руб.

Начислена заработная плата рабочим и отчисления во внебюджетные фонды:

Д-т сч. 20, К-т сч. 70 — 400 000 руб.

Д-т сч. 20, К-т сч. 69 — 138 400 руб.

Начислена выручка от реализации ремонтно-строительных услуг:

11—2927

Д-т сч. 62, К-т сч. 90-1/2 "Выручка от продажи вне территории РФ" — $100 000/3 050 000 руб. (курс ЦБ РФ 30,5 руб. за доллар США).

Д-т сч. 90-2/3 "Себестоимость продаж вне территории РФ"

К-т сч. 20-2 — 1 498 400 руб.

Д-т сч. 90-2/4 "Расходы, связанные с продажей"

К-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" — 350 000 руб.

Д-т сч. 90-9/3 "Прибыль (убыток) от продаж вне территории РФ"

К-т сч. 99 — 1 201 600 руб.;

2) работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории Российской Федерации;

3)услуги фактически оказываются на территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, физической культуры или туризма и спорта.

Например, иностранная организация проводит выставку антиквариата на территории РФ, при этом распространяемые билеты составлены не по утвержденной форме бланков, следовательно, билеты на выставку будут облагаться налогом.

Российская организация проводит выставку антиквариата на территории Франции, т.е. услуги оказываются вне территории РФ, следовательно, плата, полученная от продажи билетов на выставку, не будет облагаться налогом;

4) покупатель услуг осуществляет деятельность на территории Российской Федерации.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя указанных услуг на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя.

Если государственная регистрация покупателя услуг на территории РФ отсутствует, то за место осуществления деятельности признается:

место, указанное в учредительных документах организации,

место управления организации,

место нахождения его постоянно действующего исполнительного органа,

место нахождения постоянного представительства (если услуги оказаны через это постоянное представительство),

местожительство физического лица.

Указанный критерий применяется при оказании услуг:

• по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных прав;

• консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации:

по предоставлению персонала, в случае если персонал работает в месте экономической деятельности покупателя;

по сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

по оказанию услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных пп. 4 п. 1 ст. 148 гл. 21 НК РФ;

по обслуживанию воздушных судов непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации, включая аэронавигационное обслуживание;

по обслуживанию морских судов (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуг судов портового флота, ремонтных и других работ (услуг)).

Пример 9.2

ЗАО "Лада" оказало консультационные услуги иностранному юридическому лицу, местом экономической деятельности которого является территория иностранного государства. Поэтому выручка от реализации услуг НДС не облагается. В соответствии со ст. 148 НК РФ поступившие суммы аванса при этом также не облагаются НДС.

Стоимость услуг составила 3500 долл. США. По заключенному договору был получен аванс в размере 1000 долл. США.

ЦБ РФ были установлены следующие курсы доллара США:

на дату получения аванса — 30 руб. за 1 доллар США;

на дату подписания акта выполненных работ — 31 руб за 1 доллар США;

на дату окончательной оплаты — 30 руб. 50 коп. за 1 доллар США.

В бухгалтерском учете ЗАО "Лада" для расчетов с иностранным партнером следует открыть отдельные субсчета к счетам по учету расчетов, указанные в рабочем плане счетов.

Поступающие валютные средства от иностранного покупателя зачисляются на транзитный валютный счет, операции по которому учитывают на субсчете 52-3 "Транзитный валютный счет".

Указанные операции будут отражены в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т сч. 52-3, К-т сч. 62-3 — 30 000 руб. ($ 1000 · 30 руб.) — получен аванс от иностранного заказчика;

Д-т сч. 62-4, К-т сч. 90-1/3 — 108 500 руб. ($3500 · 31 руб.) — отражена выручка по оказанным услугам на дату подписания акта выполненных работ;

Д-т сч. 91-3, К-т сч. 62-3 — 1000 руб. ($1000 · (31 руб. — 30 руб.)) — отражена курсовая разница по поступившему авансу;

Д-т сч. 62-3, К-т сч. 62-4 — 31 000 руб. — зачтен ранее полученный аванс;

Д-т сч. 52-3, К-т сч. 62-4 — 76 250 руб. ($2500 · 30 руб. 50 коп.) — получена окончательная оплата от заказчика;

Д-т сч. 91-3, К-т сч. 62-4 — 1250 руб. ($2500 · (30 руб. 50 – 31 руб.)) — отражена отрицательная курсовая разница по расчетам с иностранным покупателем.

Пример 9.3

Иностранная фирма "IRINA" оказала услуги российской организации "Торгсервис": выполнила проектные работы для строительства торгового комплекса на территории РФ. В данном случае иностранная фирма выполнила работы для организации, местом экономической деятельности которой является территория РФ, поэтому услуги будут облагаться НДС. Если иностранная фирма не состоит на налоговом учете в РФ, то российская организация "Торгсервис" будет налоговым агентом по уплате НДС за иностранную фирму.

Стороны оформили договор и акт о приемке работ на сумму 120 000 долл. США, включая НДС 20 000 долл. США.

Курс ЦБ РФ на дату подписания акта составил 31 руб. за доллар, на дату перечисления валюты иностранной фирме — 31 руб. 80 коп.

На основании акта в бухгалтерском учете "Торгсервис" были сделаны записи:

Д-т сч. 08-3, К-т сч. 60-4 — $100 000/3 100 000 руб.

Д-т сч. 19-3, К-т сч. 60-4 — $20 000/630 000 руб. — отражена сумма НДС, подлежащая уплате иностранным исполнителем или за него агентом в бюджет (курс ЦБ РФ 31 руб. за 1 доллар США).

Д-т сч. 60-4, К-т сч. 52-4 — $80 000/3 190 000 руб. — перечислена задолженность иностранному исполнителю за минусом налога на доходы (курс ЦБ РФ 31 руб. 90 коп.);

Д-т сч. 68-3, К-т сч. 51 — 638 000 руб. — перечислен налог за иностранного исполнителя;

Д-т сч. 68-3, К-т сч. 19 — 638 000 руб. — принят НДС к вычету;

Д-т сч. 91, К-т сч. 68-3 — 8000 руб. — доначислен НДС, уплаченный за иностранного исполнителя

Пример 9.4

Российская организация ЗАО "Проект" выполняет проектные работы для иностранного предприятия, связанные со строительством электростанции на территории иностранного государства.

В данном случае территория иностранного государства будет являться местом реализации услуг. Следовательно, у российского исполнителя реализация проектных услуг не будет облагаться налогом на добавленную стоимость.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные по материальным ресурсам производственного назначения на территории РФ, следует списать на издержки производства и обращения.

Поскольку российская организация может выполнять работы, которые облагаются или не облагаются НДС в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, в бухгалтерском учете целесообразно обеспечить раздельный учет затрат и реализации таких работ (услуг). Для этого к счетам 20 и 90 открыты отдельные субсчета, указанные в рабочем плане счетов.

Стоимость проектных работ определена в размере 10 000 долл. США. При их выполнении российская сторона понесла следующие расходы:

приобретены и списаны материалы для выполнения работы на сумму 40 000 руб. плюс НДС — 8000 руб.:

Д-т сч. 10, К-т сч. 60 — 48 000 руб.

Д-т сч. 20-3, К-т сч. 10 — 48 000 руб.

оплачены консультационные услуги на сумму 80 000 руб. плюс НДС — 16 000 руб.:

Д-т сч. 20-3, К-т сч. 60 — 96 000 руб.

начислена заработная плата исполнителям (70 000 руб.) и социальный налог на нее (24 920 руб.):

Д-т сч. 20-3, К-т сч. 70 — 70 000 руб.,

Д-т сч. 20-3, К-т сч. 69 — 24 920 руб.

В итоге по дебету субсчета 20-3 была сформирована себестоимость выполненных работ в размере 238 920 руб.

Начислена выручка от выполнения работы по курсу на дату подписания акта (30 руб. за 1 доллар США):

Д-т сч. 62-4, К-т сч. 90-1/3 — $10 000/300 000 руб.

Д-т сч. 90-2/3, К-т сч. 20-3 — 238 920 руб.

Д-т сч. 90-9/3, К-т сч. 99 — 61 080 руб.

На дату оплаты задолженности:

Д-т сч. 52-3, К-т сч. 62-4 — $10 000/310 000 руб.

На эту же дату начислена положительная курсовая разница:

Д-т сч. 62-4, К-т сч. 91-3 — 10 000 руб.

Второй критерий — ***место осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя***, выполняющих работы (оказывающих услуги), не предусмотренные пп. 1—4 п. 1 ст. 148 НК РФ.

Этот критерий предполагает фактическое присутствие организации или индивидуального предпринимателя на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации.

При отсутствии государственной регистрации в РФ исполнителя услуг в качестве критерия принимается:

место, указанное в учредительных документах организации,

место управления организацией,

место нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации,

место нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство),

место жительства индивидуального предпринимателя.

К примеру, если российская фирма изучает рынок сбыта товаров в РФ для иностранного клиента, то независимо от других условий реализация такой услуги будет облагаться НДС. Аналогично, когда российская фирма оказывает услуги по организации встреч и переговоров между продавцами и покупателями

товаров, то они также облагаются налогом на добавленную стоимость по месту осуществления деятельности лица, оказывающего эти услуги (т.е. российского юридического лица), вне зависимости от места их фактического оказания.

При этом суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам материальных ресурсов (работ, услуг), использованных при оказании услуг, облагаемых налогом на добавленную стоимость на территории России, подлежат вычету (возмещению) в общеустановленном порядке.

Следует отметить, что в ст. 148 главы 21 НК РФ местом осуществления деятельности по предоставлению в пользование воздушных судов, морских судов или судов внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуг по перевозке не признается территория РФ, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами территории РФ.

Третий критерий — ***вспомогательный характер реализации работ (услуг) по отношению к реализации основных работ (услуг)***, местом такой вспомогательной реализации ***признается место реализации основных работ (услуг)***.

Например, если российская фирма оказала услуги по изучению рынка сбыта, связанные с реализацией импортных товаров на территории РФ, иностранному юридическому лицу, получающему доход от реализации товаров, облагаемых НДС в РФ, то такие услуги будут признаны вспомогательными по отношению к реализации импортных товаров. Стоимость оказанных услуг будет облагаться НДС в общеустановленном порядке по ставке 20%.

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг) за пределами территории Российской Федерации, являются контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами, и документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Если перечисленные работы, услуги квалифицируются как имеющие место реализации вне территории РФ, то на них не распространяется требование об уплате НДС с сумм полученных авансов в иностранной валюте (см. п. 2 ст. 162 НК РФ). Это отличает их от работ и услуг, которые перечислены в статье 164 НК РФ и при выполнении которых необходимо начислять в бюджет НДС с суммы полученного аванса.

Под действие указанного критерия подпадает не только деятельность российских юридических лиц, но и деятельность иностранных юридических лиц. Как уже было сказано ранее, если иностранная компания осуществляет на территории РФ деятельность, связанную с продажей товаров, оказанием услуг, выполнением работ, и состоит на налоговом учете, то она самостоятельно уплачивает все необходимые налоги, в том числе и НДС.

Возможно, что иностранная организация осуществляет деятельность не через постоянное представительство, но тем не менее она получает доход на территории Российской Федерации, который также облагается налогом на добавленную стоимость. Отсутствие активной деятельности на территории РФ не освобождает иностранную организацию от уплаты налога на добавленную стоимость. Необходимость взимания НДС с выручки иностранных юридических лиц по выполненным работам или оказанным услугам определяется из содержания статей 147, 148, 161, 166 и др. Уплата налога в таком случае производится через налогового агента— источника выплаты дохода. В соответствии со ст. 166 НК РФ сумма налога при этом исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в соответствии с порядком, установленным п. 1 этой статьи.

Российское лицо, являющееся налоговым агентом, обязано в декларации по налогу на добавленную стоимость заполнить раздел II "Расчет суммы налога, подлежащей перечислению налоговым агентом". Этот раздел заполняется отдельно по каждому налогоплательщику — иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика.

Налоговые агенты проставляют в декларации только суммы НДС, исчисленные и подлежащие удержанию из дохода от реализации товаров (работ, услуг), выплачиваемого и перечисляемого продавцу этих товаров (работ, услуг) либо по его поручению иным лицам. (Удержание налога производится на момент перечисления дохода иностранному юридическому лицу.)

Отдельно в декларации записывают суммы налога, удержанные налоговыми агентами из доходов, перечисляемых иностранным лицам, не состоящим на учете в налоговых органах, из сумм авансовых и иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) и подлежащие перечислению в бюджет за данный налоговый период.

Налоговые агенты должны указать в декларации не только удержанные, но и фактически перечисленные ими в бюджет суммы налога в данном налоговом периоде из дохода от реализации товаров (работ, услуг), перечисляемого продавцу (иностранному лицу, не состоявшему на учете в налоговых органах) этих товаров (работ, услуг).

После того как суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам) будут перечислены в бюджет, организация — налоговый агент записывает их по строке 3 раздела II декларации. Запись производится в том случае, если стоимость таких товаров (работ, услуг) включается в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организации в том налоговом периоде, в котором указанные суммы налога были перечислены в бюджет.

Суммы налога, удержанные с перечисленных авансов иностранным юридическим лицам и фактически уплаченные в бюджет, отражаются по строке 2 раздела II декларации в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организации, будут приняты к учету.

Следует иметь в виду, что налоговая база по товарам (работам, услугам), поставленным (выполненным, оказанным) иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, не показывается по строке 1 раздела II, если в предшествующих налоговых периодах налоговый агент включил авансовые и иные платежи, перечисленные указанным поставщикам за эти товары (работы, услуги), по строке 2 раздела II.

Пример 9.5

Иностранная фирма поставила оборудование и материалы для технологической линии. Кроме того, она выполнила для российской организации работы по шеф-монтажу оборудования, пусконаладочные работы, которые носили вспомогательный характер по отношению к импорту оборудования и материалов.

Стоимость работ составила 1200 долл. США. Поскольку эти работы носят вспомогательный характер по отношению к импорту оборудования и местом реализации выполненных работ признается территория РФ, то стоимость выполненных работ облагается налогом на добавленную стоимость. Стороны сделки определили в акте, что перечислению иностранному исполнителю подлежит стоимость работ за минусом НДС, который составил 200 долл. США.

Если иностранный исполнитель состоит на учете и имеет ИНН, то он является налогоплательщиком в РФ и расчеты с ним проводятся в обычном порядке. В бухгалтерском учете российской организации в таком случае будут сделаны следующие записи:

1) Д-т сч. 07, К-т сч. 60-4 — $3000/93 000 руб.— оприходвано оборудование к установке по контрактной стоимости;

2) Д-т сч. 07, К-т сч. 76-5 — 9300 руб. — начислены таможенные пошлины и сборы по приобретенному оборудованию;

3) Д-т сч. 19, К-т сч. 76-5 — 20 460 руб. — отражена сумма НДС, уплаченного при ввозе оборудования;

4) Д-т сч. 08, К-т сч. 07 — 102 300 руб. — включена в фактические затраты по созданию технологической линии стоимость приобретенного оборудования;

5) Д-т сч. 08, К-т сч. 60-4 — $1000/31 500 руб. — включены в фактические затраты выполненные работы по шеф-монтажу и пусконаладочным работам;

6) Д-т сч. 19-1, К-т сч. 60-4 — $200/6300 руб. — начислен НДС, подлежащий уплате иностранному исполнителю;

7) Дт. сч. 60-4, К-т сч. 52 — $1200/36 800 руб. — перечислена задолженность иностранному исполнителю, состоящему на налоговом учете;

8) Д-т сч. 76-5, К-т сч. 51 — 29 760 руб. — оплачены таможенные пошлины, сборы и НДС;

9) Д-т сч. 01, К-т сч. 08 — 133 800 руб. — оприходована смонтированная технологическая линия по первоначальной стоимости;

10) Д-т сч. 68-2, К-т сч. 19-1 — 20 460 руб. — взят к вычету НДС по приобретенному импортному оборудованию после оприходования технологической линии;

11) Д-т сч. 68-2, К-т сч. 19-1 — 6300 руб. — взят к вычету НДС по приобретенному импортному оборудованию и по монтажу после оприходования технологической линии.

В этом случае в налоговой декларации по НДС раздел не заполняется.

Если же иностранный исполнитель не состоит на учете в российском налоговом органе, то российский заказчик является налоговым агентом и должен заплатить НДС за иностранного партнера. Тогда бухгалтерские записи по расчетам с иностранным партнером и бюджетом будут иметь вид (первые 10 проводок останутся без изменения):

11) Д-т сч. 60-4, К-т сч. 68-3 — $200/6300 руб.– начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет за иностранного исполнителя работ.

12) Д-т сч. 68-3, К-т сч. 51 — 6300 руб. — оплачен НДС за иностранного исполнителя работ;

13) Д-т сч. 68-3, К-т сч. 19-1 — 6300 руб. взят к вычету НДС, уплаченный за иностранного исполнителя работ по монтажу и пусконаладке.

В налоговой декларации по НДС в этом случае будут заполнены строки 1, 3 и 3.1 раздела II.

9.5. Определение доходов от деятельности иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации и их налогообложение

Как было отмечено ранее, иностранная организация может осуществлять деятельность на территории Российской Федерации, которая приводит или не приводит к созданию постоянного представительства. В зависимости от этого факта различаются порядок уплаты и ставка налога на прибыль или налога на доходы иностранных юридических лиц. В главе 25 НК РФ определен новый порядок исчисления и уплаты налога иностранными юридическими лицами, в том числе дано определение постоянного представительства.

Налогообложение иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства

В соответствии со ст. 307 НК РФ объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов;

доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

другие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в п. 1 ст. 309 Налогового кодекса РФ, относящиеся к постоянному представительству.

Если у иностранной организации на территории Российской Федерации находится более одного филиала или представительства (далее — отделения), деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, то доход, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

В случае если иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса или в других аналогичных случаях по согласованию с МНС РФ, такая организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории РФ, в целом по группе таких отделений или по всем отделениям вместе. При этом все включенные в группу отделения должны соблюдать единую учетную политику в целях налогообложения.

Иностранная организация самостоятельно определяет, какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, в таком случае распределяется между отделениями в общем порядке, предусмотренном ст. 288 НК РФ. При расчете не учитываются стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников (фонд оплаты труда работников), не относящихся к деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации через постоянное представительство.

При определении налоговой базы иностранной некоммерческой организации учитываются положения п. 2 ст. 251 Налогового кодекса РФ.

Необходимо отметить, что иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, применяют положения, предусмотренные статьями 280, 283 и 309 НК РФ.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог по ставкам, указанным в табл. 9.1.

В сумму прибыли иностранной организации могут быть включены доходы от деятельности, осуществляющей не через постоянное представительство, налог по которым был фактически удержан и перечислен в бюджет налоговым агентом. В таком случае

сумма налога, подлежащая уплате этой организацией в бюджет уменьшается на сумму удержанного налога. В случае если сумма удержанного в налоговом периоде налога превышает сумму налога за этот период, сумма излишне уплаченного налога подлежит в соответствии с Налоговым кодексом РФ возврату из бюджета или зачету в счет будущих налоговых платежей этой организации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, так же как и российские юридические лица, уплачивают авансовые платежи и налог в порядке, установленном ст. 286 НК РФ.

Налоговая декларация по итогам налогового (отчетного) периода, а также годовой отчет о деятельности иностранного юридического лица через представительство в Российской Федерации представляются в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства этой организации по истечении каждого отчетного и налогового периода. Налоговые декларации (налоговые расчеты) представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (налоговый период по налогу на прибыль — год, отчетный период — квартал или месяц).

По итогам года иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность через постоянные представительства, представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим.

Налогообложение иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство

Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, изложены в ст. 309 НК РФ.

К доходам, не связанным с предпринимательской деятельностью иностранной организации в Российской Федерации, относят следующие их виды:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру (участнику) российских организаций;

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, в том числе при их ликвидации. Здесь следует учесть положения п. в 1 и 2 ст. 43 Налогового кодекса РФ;

3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе:

доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;

доходы по иным долговым обязательствам российских организаций;

4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности. В состав таких доходов, в частности, относят платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания. Также в состав таких доходов включают платежи за использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса, либо использование (предоставление права) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). При этом доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в Российской Федерации;

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю;

8) доходы от международных перевозок. Под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, кроме случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации;

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

10) иные аналогичные доходы.

Перечисленные доходы являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой они получены. В частности, расчеты могут быть произведены в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

В соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров или иного имущества, кроме указанного в пп. 5 и 6 п. 1 ст. 309, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не подлежат обложению налогом у источника выплаты. Это связано с тем, что в соответствии со ст. 306 Налогового кодекса РФ такие операции не приводят к образованию постоянного представительства в Российской Федерации. Отсюда можно сделать вывод, что российский комиссионер (агент), получая выручку за товары, реализуемые им в рамках договора комиссии (агентирования), не является налоговым агентом. Он не должен платить налог на доходы иностранного комитента (принципала) при перечислении ему суммы полученного дохода.

Премии по перестрахованию и тантьемы, уплачиваемые иностранному партнеру, также не признаются доходами от источников в Российской Федерации.

Иностранная организация может иметь разное имущество, которое находится на территории РФ, в том числе:

акции (доли) в капитале российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;

производные от таких акций (долей), т.е. финансовые инструменты;

недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации.

При определении налоговой базы по налогу на доходы следует учесть, что налог с доходов, полученных от продажи указанного имущества в РФ, должен будет заплатить источник выплаты доходов в адрес иностранной организации, т.е. налоговый агент. При продаже такого имущества агент может учесть расходы, определяемые в порядке, предусмотренном ст. 268, 280 и 300 НК РФ. Указанные расходы, понесенные иностранной организацией, учитывают при определении налоговой базы, если к дате выплаты доходов от продажи имущества в распоряжении налогового агента, удерживающего налог, имеются документально подтвержденные данные о расходах, которые произвела иностранная организация.

Например, при реализации недвижимости может быть учтена остаточная стоимость этого имущества, рассчитанная в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ. Для того чтобы ее учесть, налоговый агент должен иметь документ (договор), подтверждающий покупную цену недвижимости, а также установленный в организации способ начисления амортизации в целях налогообложения. Если такой способ не совпадает со способами, указанными в ст. 259 главы 25, то следует пересчитать сумму накопленной амортизации и определить остаточную стоимость реализуемого имущества.

Например, иностранная компания "IRINA" имела на правах собственности здание в РФ. Здание было продано российской фирме "Андрос" за 24 000 долл. с учетом НДС. Курс доллара ЦБ РФ на дату продажи составил 30 руб. В договоре купли-продажи имущества определено, что российский покупатель перечислит продавцу сумму дохода за минусом уплаченных за иностранную фирму налогов: НДС с выручки от продажи и налога на доходы с остаточной стоимости. Для расчета налога на доходы иностранная компания предоставила покупателю как источнику выплаты дохода договор на покупку здания, в котором указана покупная стоимость (500 000 руб.) и выписку из приказа фирмы об учетной политике

о способе начисления амортизации для расчета налоговой базы (линейный). Сумма начисленной амортизации составила 50 000 руб. Она может быть принята в уменьшение первоначальной стоимости здания. Таким образом, остаточная стоимость здания — 450 000 руб., продажная цена здания — $24 000/720 000 руб.

Сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, — 120 000 руб.

Налоговая база по налогу на доходы:

720 000 – 120 000 – 450 000 = 150 000 руб.

Налог на доход составит 150 000 руб. · 20% = 30 000 руб. По курсу на дату перехода прав собственности на имущество (30 руб.) сумма налога составит 1000 долл. США.

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода. Перечисление производят либо в валюте выплаты этого дохода, либо в валюте Российской Федерации по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации на дату перечисления налога. У покупателя на дату реализации должны быть сделаны бухгалтерские записи:

на дату перехода прав собственности на приобретаемое здание:

Д-т сч. 08-3, Кт. сч. 60-4 — $20 000/600 000 руб. — учтены затраты по приобретению здания (курс ЦБ РФ — 30 руб. за 1 долл. США);

Д-т сч. 19-1, К-т сч. 60-4 — $4000/120 000 руб. — учтен НДС, подлежащий уплате за иностранное юридическое лицо;

на момент перечисления задолженности иностранной компании "IRINA" (курс ЦБ РФ — 31 руб. за 1 долл. США):

Д-т сч. 60-4, К-т сч. 52-4 — $19 000/389 000 руб. — погашение задолженности;

Д-т сч. 91-3, К-т сч. 60-4 — 24 000 руб. — отрицательная курсовая разница в связи с ростом курса доллара;

Д-т сч. 60-4, К-т сч. 68-3 — $4000/124 000 руб. — начислен НДС, подлежащий уплате за иностранную компанию;

Д-т сч. 68-3, К-т сч. 51 — 124 000 руб. — перечислен НДС за иностранную компанию;

Д-т сч. 60-4, К-т сч. 68-13 — $1000/ 31 000 руб. — начислен налог на доходы иностранной компании;

Д-т сч. 68-13, К-т сч. 51 — 31 000 руб. — перечислен налог на доходы иностранной компании;

Д-т сч. 68-3, К-т сч. 19-1 — 124 000 руб. — принят к вычету НДС, уплаченный при приобретении имущества за иностранную компанию;

Д-т сч. 19-1, К-т сч. 91 — 4000 руб. — начислена суммовая разница по расчетам с бюджетом.

При реализации ценных бумаг, принадлежащих иностранной организации, доходы и расходы рассчитываются следующим образом:

доходы от операций по реализации ценных бумаг (в том числе погашения) определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной эмитентом. При этом в доход налогоплательщика от реализации или иного выбытия ценных бумаг не включаются суммы процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении;

расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги, затрат на реализацию, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении. Кроме того, при определении налоговой базы по реализованным ценным бумагам, принадлежащим иностранной организации, необходимо учесть положения ст. 280 и 300 НК РФ.

Исчисление и уплата налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом

Как уже было отмечено выше, налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается организацией (налоговым агентом), выплачивающей доход иностранной организации при каждой выплате дохода, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 310 НК РФ, в валюте выплаты дохода. В качестве налогового агента может выступать российская организация или иностранная организация, осуществляющая деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство.

Виды доходов, получаемых иностранной организацией от источников в РФ, и ставки налога с таких доходов представлены в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Виды налога и ставки налога на доходы (прибыль) иностранных юридических лиц в соответствии с главой 25 НК РФ

Наименование вида дохода	Ставка, %	Примечание
По доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, и по доходам, полученным российской организацией от иностранной фирмы	15	Налог исчисляется с учетом особенностей ст. 275 НК РФ, а также п. 2 и пп. 3 ст. 284 НК РФ
Доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок	10	
Доход в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов	15	Кроме ценных бумаг, указанных в пп. 1 п. 4 ст.284
По доходам в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно. По доходам в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации	0	Ценные бумаги, указанные в пп. 2 п. 3 и п. 4 ст. 284 НК РФ

Продолжение

Наименование вида дохода	Ставка, %	Примечание
Доходы от сдачи в аренду и субаренду имущества, используемого на территории РФ, в том числе по лизинговым операциям	20	
Распределение прибыли или имущества в пользу иностранных организаций, в том числе при ликвидации	20	см. п. 1 абзац 4 ст. 310 НК РФ
Доходы по долговым обязательствам российских организаций, не указанным в абз. 2 пп. 3 ст. 309	20	Там же
Остальные доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство; штрафы, пени за нарушения договорных обязательств	20 п. 2 ст. 284	
Доходы иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство	24 п. 1 ст. 284	Доходы, указанные в п. 1. ст. 307 НК РФ
Деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящая к образованию постоянного представительства, если при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения от третьих лиц	20 ст. 2 ст. 284	Доходы, указанные в п. 3 ст. 307 НК РФ Налоговая база определяется в размере 20% суммы расходов постоянного представительства, связанных с такой деятельностью

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет *одновременно* с выплатой дохода либо в валюте выплаты этого дохода, либо в валюте Российской Федерации по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации на дату перечисления налога.

Если доход выплачивается иностранной организации в натуральной или иной неденежной форме, в том числе в форме осуществления взаимозачетов, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме. Такой же порядок применяется в случае, когда сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме.

Налоговый агент исчисляет и удерживает суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, по всем видам доходов, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ, во всех случаях выплаты таких доходов, за исключением:

1) случаев, когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в Российской Федерации, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде;

2) случаев, когда в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организации, ст. 284 Налогового кодекса РФ предусмотрена нулевая налоговая ставка;

3) случаев выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено освобождение таких доходов от удержания налога в Российской Федерации при их перечислении иностранным организациям;

4) случаев выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту надлежащим образом *оформленного подтверждения*.

При этом в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников.

Налоговый агент должен представить информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой МНС РФ.

Порядок предоставления налоговых расчетов (деклараций) определен ст. 289 НК РФ. Налоговые агенты представляют налоговые декларации не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговые декларации (расчеты) по итогам налогового периода представляются налоговыми агентами не позднее 28 марта года, следующего за истекшим.

Может сложиться ситуация, когда иностранная организация создает на территории РФ отделение (представительство), которое не будет признано постоянным представительством, т.е. через которое иностранная организация не будет получать доходы из РФ. В таком случае иностранная организация, имеющая отделение в Российской Федерации, не являющееся постоянным представительством, представляет налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения этого отделения не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Лица, выплачивающие доходы иностранным юридическим лицам, несут ответственность за полноту и своевременность удержания налога с доходов из источников в Российской Федерации. Если с выплаченных доходов не удержаны налоги, сумма налогов с доходов иностранного юридического лица удерживается в бесспорном порядке с российского или иностранного юридического лица, выплачивающего такой доход за его счет.

Таким образом, при заключении контрактов с иностранными компаниями и фирмами, российское юридическое лицо должно определить, какой вид доходов она будет выплачивать иностранному партнеру, и выяснить, стоит ли на учете в налоговых органах РФ иностранная компания и на каком основании она действует в России.

Эти принципиальные моменты имеют важное значение для российской фирмы — налогового агента. Как показывает аудиторская практика, не все российские фирмы интересуются наличием документов, подтверждающих постановку на учет в России своего иностранного партнера, особенно если страной его регистрации является Кипр или другая страна, имеющая офшорные территории. В результате после выполнения работ или оказания услуг, перечисления доходов от участия в уставных капиталах российской организации вся сумма дохода иностранного лица перечисляется за границу. И в дальнейшем все обязательства иностранного юридического лица по уплате налогов ложатся на российскую фирму: по налогу на доходы и по НДС. После проверок налоговых органов именно российской фирме приходится выплачивать указанные налоги за свой счет, ведь партнера уже нет и расчеты с ним завершены. Кроме того, в соответствии с Налоговым кодексом РФ российская фирма как налоговый агент уплачивает штрафные санкции в связи с неуплатой налогов.

Статьей 312 НК РФ регламентированы действия налогового агента при выплате дохода иностранному партнеру. В частности, если между странами организаций — участников сделки, действуют международные соглашения, то иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, ***подтверждение*** того, что она имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. Это подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

При представлении иностранной организацией, имеющей право на получение дохода, указанного подтверждения ***до даты выплаты*** дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации производится освобождение такого дохода от удержания налогов у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам. Если до даты выплаты такое подтверждение не было представлено, то налоговый агент должен удержать налог на доходы и заплатить его в бюджет РФ. В последствии при обращении иностранной организации в налоговые органы ей могут возвратить суммы перечисленного налога.

Возврат ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам, в отношении которых международными договорами Российской Федерации предусмотрен особый режим налогообложения, осуществляется при предоставлении следующих документов:

заявления на возврат удержанного налога по форме, устанавливаемой Министерством Российской Федерации по налогам и сборам;

подтверждения того, что эта иностранная организация на момент выплаты дохода имела постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налого-

обложения. Документ должен быть заверен компетентным органом соответствующего иностранного государства;

копии договора (или иного документа), в соответствии с которым выплачивался доход иностранному юридическому лицу, и копии платежных документов, подтверждающих перечисление суммы налога, подлежащего возврату в бюджет.

В случае если вышеупомянутые документы составлены на иностранном языке, то налоговый орган вправе потребовать их перевод на русский язык. Нотариального заверения контрактов, платежных документов и их перевода на русский язык не требуется. Требование каких-либо иных, кроме вышеперечисленных, документов не допускается.

Заявление о возврате сумм ранее удержанных в Российской Федерации налогов, а также остальные документы могут быть представлены иностранным получателем дохода в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход.

Возврат ранее удержанного (и уплаченного) налога осуществляется по месту постановки на учет налогового агента в той валюте, в которой этот налог был удержан и перечислен в бюджет налоговым агентом, в месячный срок со дня подачи заявления и иных документов, предусмотренных в п. 2 ст. 312 НК РФ.

Пример 9.6

1. Иностранное юридическое лицо "WESTERN", зарегистрированное в Германии, является одним из акционеров ОАО "Эльбрус". По итогам 2001 г. решением собрания акционеров были утверждены дивиденды в размере 10% от полученной прибыли. Сумма дивидендов, причитающихся фирме "WESTERN", составила 70 000 руб. и была отражена в учете проводкой:

Д-т сч. 84, К-т сч. 75-2 — 70 000 руб.

Фирма "WESTERN" не представила подтверждения того, что она на момент выплаты дохода имела постоянное местонахождение в Германии, с которой подписано соглашение об избежании двойного налогообложения. Поэтому при исчислении налога с доходов иностранного юридического лица российской стороной был удержан налог по ставке 15%.

Д-т сч. 75-2, К-т сч. 68-13 — 10 500 руб.

Перечисление задолженности производилось по курсу 26 руб. за одну евро:

Д-т сч. 75-2, К-т сч. 52 — 2 288 евро/59 500 руб

Д-т сч. 68-13, К-т сч. 52-4 — 404 евро/10 500 руб.

Пример 9.7

Строительная фирма, зарегистрированная на Кипре "Strem.LTD", выполнила работы по строительству объекта для российской фирмы-заказчика. О произведенных работах свидетельствует подписанный акт выполненных работ на сумму $500 000 плюс НДС $100 000.

Строительство осуществлялось в течение 18 месяцев. Кипрская фирма представила российской стороне только подтверждение о регистрации на территории Кипра. Однако документов, подтверждающих постановку на налоговый учет для уплаты налога на добавленную стоимость, представлено не было.

После подписания акта в бухгалтерском учете российской стороны были сделаны записи:

Д-т сч. 08 — $500 000/15 500 000 руб.,

Д-т сч. 19-3 — $100 000/3 100 000 руб.

К-т сч. 60-4, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Strem.LTD" — $600 000/18 600 000 руб. — отражены капитальные вложения по строительству объекта иностранным подрядчиком.

В соответствии с контрактом часть задолженности была перечислена в адрес фирмы "Strem.LTD", остальная часть по его поручению — третьему лицу. После перечисления части задолженности фирме "Strem.LTD" были сделаны бухгалтерские проводки:

Д-т сч. 60-4, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Strem.LTD"

К-т сч. 52 — $400 000/12000 000 руб.;

Дт сч. 60-4 аналитический счет "Расчеты с фирмой "Strem.LTD"

К-т сч. 68-3 — $80 000/2 400 000 — удержан НДС;

Д-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС"

К-т сч. 52 $80 0000/2400 000 — перечислен НДС в бюджет за фирму "Strem.LTD";

Д-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС"

К-т сч. 19-3 — 2 400 000 руб. — сделан вычет из суммы НДС, подлежащей перечислению в бюджет, в размере НДС, уплаченного за фирму "Strem.LTD";

Д-т сч. 60-4, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Strem.LTD"

К-т сч. 91 — 600 000 руб.— начислена положительная курсовая разница по расчетам;

Дт сч.60-4, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Strem.LTD"

К-т сч. 51 — 3 500 000 руб. — перечислено в счет погашения задолженности перед фирмой "Strem.LTD", по ее поручению третьему лицу;

Д-т сч. 60-4, аналитический счет "Расчеты с фирмой "Strem.LTD"

К-т сч. 68-3 — 700 000 руб. — начислен НДС в бюджет за фирму "Strem.LTD";

Д-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС"

К-т сч. 51 — 700 000 руб. — перечислен НДС в бюджет за фирму "Strem.LTD";

Д-т сч. 68-3 "Расчеты по НДС"

К-т сч. 19-3 — 700 000 руб. — сделан вычет из суммы НДС, подлежащей перечислению в бюджет, в размере НДС, уплаченного за фирму "Strem.LTD".

9.6. Налогообложение имущества иностранных юридических лиц, находящегося на территории Российской Федерации

Иностранные юридические лица, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, а также их представительства, филиалы и другие обособленные подразделения (далее — отделения), имеющие имущество на территории РФ, должны встать на учет в налоговых органах по месту нахождения имущества. Они являются плательщиками налога на имущество в соответствии с Инструкцией Госналогслужбы РФ от 15 сентября 1995 г. № 38.

К облагаемому налогом имуществу относят основные средства, нематериальные активы, запасы, включая находящиеся в Российской Федерации на условиях временного ввоза, а также затраты по производству продукции (работ, услуг) указанных организаций в России и расходы будущих периодов. В состав облагаемого имущества включают строительную площадку, строительный, монтажный, шеф-монтажный или сборочный объект независимо от срока выполнения работ, буровую установку или

судно, используемые для разведки и разработки природных ресурсов и другие объекты. Имущество, приобретаемое в Российской Федерации, подлежит оценке в совокупности с имуществом, ввозимым иностранным юридическим лицом из-за границы.

Необходимо обратить внимание, что отнесение имущества к основным средствам, нематериальным активам, запасам и затратам производится в соответствии с законодательством РФ. Для определения стоимости основных средств и нематериальных активов используют остаточную стоимость. Причем она определяется исходя из первоначальной стоимости с учетом начисленного износа по законодательству страны постоянного местопребывания иностранного юридического лица. При этом суммы амортизации, начисленной по законодательству страны постоянного местопребывания, принимаемые в уменьшение стоимости имущества, для целей налогообложения не могут превышать за год следующих размеров:

категория *A* (здания и сооружения) — 5%;

категория *B* (автомобили легковые, конторская мебель и оборудование, компьютеры, информационные системы и средства обработки данных) — 25%;

категория *C* (другое имущество) — 15%.

Первоначальная стоимость приобретаемого или получаемого от головного офиса имущества определяется исходя из цены приобретения или той стоимости, по которой имущество учитывалось у головного офиса на момент передачи отделению в Российской Федерации, с учетом фактически произведенных затрат по его транспортировке, установке, таможенных платежей и других затрат.

Моментом передачи отделению имущества головного офиса считается дата принятия к оформлению грузовой таможенной декларации.

Для определения стоимости имущества в первый год приобретения могут приниматься во внимание также данные, указанные в грузовых таможенных декларациях.

Если иностранная организация не будет иметь документов, подтверждающих цену приобретения имущества в Российской Федерации, или если стоимость имущества не отражена в выписке из головного офиса, то такое имущество учитывается для целей налогообложения по рыночным ценам.

Еще одна особенность заключается в том, что учет имущества, приобретенного за иностранную валюту, ведется в валюте

приобретения. Стоимостная оценка имущества, учитываемого в иностранной валюте, производится в каждом отчетном периоде путем пересчета в рубли по курсу ЦБ РФ или по курсу рубля к иностранным валютам, рассчитанному через курсы к третьей валюте (кросс-курсу), действующему на последний календарный день отчетного периода.

Не облагается налогом имущество иностранных юридических лиц, освобожденных от налогообложения в соответствии с законодательством Российской Федерации и международными договорами, включая имущество дипломатических и приравненных к ним представительств.

Налог на имущество иностранные организации платят в налоговые органы по месту нахождения имущества.

Отделения иностранного юридического лица должны иметь выписку из головного офиса иностранного юридического лица, заверенную печатью и подписью, об имуществе по форме, определенной в Инструкции Госналогслужбы РФ от 15 сентября 1995 г. № 38. Эта выписка должна быть приложена к годовому расчету налога на имущество.

Иностранные юридические лица уплачивают налог в безналичном порядке в рублях или, по желанию плательщика, в иностранной валюте, покупаемой банками Российской Федерации и пересчитанной в рубли по курсу рубля, котируемому Центральным банком Российской Федерации, действующему на день уплаты налога.

Иностранные юридические лица, имеющие отделения, осуществляющие деятельность в Российской Федерации, производят перечисление сумм налога через счета, открываемые в уполномоченных банках в Российской Федерации.

Иностранное юридическое лицо может не вести деятельности в Российской Федерации, однако иметь имущество на территории РФ и являться плательщиком налога. Такое юридическое лицо также должно сдавать налоговые декларации по налогу на имущество и производить уплату налога со счетов в иностранных банках.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 3

1. РЕГУЛИРОВАНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 7

1.1. Методы государственного регулирования ВЭД 7
1.2. Правила международного регулирования ВЭД 11
1.3. Таможенное регулирование и контроль 17
1.4. Валютный контроль и валютное регулирование внешнеэкономической деятельности 34
1.5. Порядок проведения валютного контроля при внешнеэкономических сделках 42

2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 59

2.1. Организация бухгалтерского учета в рамках нового Плана счетов 59
2.2. Правила отражения в бухгалтерском учете активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте 80
2.3. Учетная политика в целях налогообложения 89

3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА ВАЛЮТНЫХ СЧЕТАХ 94

3.1. Синтетический учет операций на счете 52 "Валютные счета" 94
3.2. Отражение в бухгалтерском учете операций по продаже валюты 102
3.3. Отражение в бухгалтерском учете операций по покупке валюты 105
3.4. Налогообложение операций по продаже и покупке валюты 106

4. УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ 113

4.1. Учет производства экспортируемой продукции 116
4.2. Учет товаров для экспорта у торговых организаций 120
4.3. Учет отгруженного экспортируемого товара (продукции) 125
4.4. Учет коммерческих расходов при экспорте 127
4.5. Учет реализации экспортируемой продукции (товаров) 131
4.6. Формы расчетов с иностранными покупателями 135
4.7. Налогообложение экспортных операций 142

5. УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ 175

5.1. Учет приобретения и реализации импортных материально-производственных запасов и других активов 175
5.2. Учет движения и реализации импортных товаров 182
5.3. Налогообложение операций, связанных с продажей товаров 190

6. УЧЕТ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В РАМКАХ ПОСРЕДНИЧЕСКИХ ДОГОВОРОВ 192

6.1. Правовые основы посреднических договоров 192
6.2. Учет экспортных операций предприятиями-посредниками 201
6.3. Учет расчетов с посредниками по импорту 211
6.4. Налогообложение посреднических операций 219

7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ, ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ 227

7.1. Форма расчетов 227
7.2. Аккредитивная форма расчетов 227
7.3. Расчеты векселями 232
7.4. Другие формы расчетов 234
7.5. Синтетический учет расчетов с иностранными и российскими поставщиками 235
7.6. Учет расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте 242

8. УЧЕТ ИНОСТРАННЫХ ИНВЕСТИЦИЙ 247

8.1. Формирование уставного капитала организации с иностранными инвестициями 248
8.2. Учет расчетов с учредителями и акционерами по доходам 253
8.3. Учет и налогообложение кредитов и займов в иностранной валюте 254

8.4. Учет и налогообложение безвозмездно полученных средств от иностранного юридического лица 270
8.5. Учет имущества, полученного в лизинг, и расчетов с иностранным лизингодателем 273
8.6. Учет и налогообложение операций по договору коммерческой концессии 286

9. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ НА ТЕРРИТОРИИ РФ 307

9.1. Взаимоотношения иностранных юридических лиц с налоговыми органами 307
9.2. Деятельность иностранных юридических лиц в Российской Федераци через постоянные представительства 312
9.3. Обязанности налоговых агентов 317
9.4. Особенности определения налога на добавленную стоимость по работам, услугам 320
9.5. Определение доходов от деятельности иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации и их налогообложение 331
9.6. Налогообложение имущества иностранных юридических лиц, находящегося на территории Российской Федерации 346

Научно-практическое издание

Бабченко Татьяна Николаевна

УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ведущий редактор *М.М. Засыпкина*
Младший редактор *И.П. Елкина*
Художественный редактор *Ю.И. Артюхов*
Технический редактор *В.Ю. Фотиева*
Корректоры *Г.В. Хлопцева, Н.П. Сперанская*
Обложка художника *Н.М. Биксентеева*

ИБ № 4137

Сдано в набор 06.06.2002. Подписано в печать 09.10.2002.
Формат 60x88$^{1}/_{16}$. Гарнитура «Таймс». Печать офсетная.
Усл. п. л. 21,56. Уч-изд. л. 21,12. Тираж 5000 экз.
Заказ №2927 «С» 197

Издательство «Финансы и статистика»
101000, Москва, ул. Покровка,7
Телефоны (095) 925-47-08, 925-35-02
Факс (095) 925-09-57
E-mail: mail@finstst.ru http://www.finstst.ru

ОАО «Типография «Новости»
107005, Москва, ул. Ф. Энгельса, 46

Материал данной книги апробирован в аудиториях учебного центра фирмы «Актив». Излагая слушателям важнейшие идеи нового Плана счетов, мы каждый раз наблюдаем, с каким трудом сознание специалистов выходит из колеи привычного мышления и перестраивается на новые понятия. Цель книги помочь специалистам.

На нетипичные вопросы, вызванные спецификой деятельности Вашей фирмы, мы будем рады найти ответ вместе!

НЕЗАВИСИМАЯ АУДИТОРСКАЯ ФИРМА
«АКТИВ»
работает с 7 апреля 1992 года.

Фирма работает по лицензиям:

- **Аудит - № Е 000215 Минфина РФ от 20.05.2002 г.**
- **Оценка - № 003146 Минимущества РФ от 21.01.2002 г.**
- **Образование - № 005267 Правительства Москвы**

Наши услуги

- *Даем консультации по бухгалтерскому учету, налогообложению и праву*
- Проводим аудит обязательный, инициативный
- Помогаем в налоговом планировании
- *Защищаем интересы клиентов в арбитражных судах*
- Выявляем необоснованные санкции налоговых органов
- Проводим оценку имущества
- Трансформируем отчетность с российского на зарубежный стандарт
- Восстанавливаем учет хозяйственной деятельности
- ***Проводим подготовку профессиональных бухгалтеров и повышение их квалификации***

Контактные телефоны: (095) 105-77-55, 951-63-17; 951-47-46; 956-09-19

Адрес фирмы: Москва, Пыжевский переулок, дом 5, оф. 315