

ФОНД «РЕГИОНАЛЬНЫЙ ЦЕНТР РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА»  
САМАРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

Т.А. Корнеева

УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В  
МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

*Практическое пособие*

Самара

2012

УДК 657  
ББК У 052.9(2)243я7  
К 67

**Корнеева, Т.А.**

К 67            Учет экспортных операций в малых и средних предприятиях  
[Текст]: практич. пособие / Т.А. Корнеева. - Самара: Изд-во Самарск. гос.  
экон. унив-та, 2012. - 90 с.

Настоящее практическое пособие подготовлено по курсу "Учет и анализ внешнеэкономической деятельности". В нем рассмотрены основы организации и методики бухгалтерского учета валютных операций, операций по валютным счетам предприятий, расчетов по зарубежным командировкам. Рассмотрены особенности и учет экспортных операций российских предприятий, в том числе по договорам комиссии и консигнации. Материал излагается в соответствии с новыми законодательными и нормативными документами.

Для руководителей, бухгалтеров, менеджеров, студентов экономических специальностей.

УДК 657  
ББК У 052.9(2)243я7

© Корнеева Т.А., 2012

## Оглавление

<b>Введение .....</b>	<b>4</b>
<b>Раздел 1. Бухгалтерский учет валютных операций.....</b>	<b>5</b>
1.1. Особенности бухгалтерского учета валютных операций.....	5
1.2. Бухгалтерский учет операций на банковских счетах резидентов в иностранной валюте .....	14
1.3. Учет кассовых операций в иностранной валюте и расчетов с подотчетными лицами по зарубежным командировкам .....	25
<b>Раздел 2. Бухгалтерский учет внешнеторговой деятельности .....</b>	<b>32</b>
2.1. Особенности бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности.....	32
2.2. Учет экспортных операций .....	35
2.3. Учет экспортных операций с участием посредника .....	68
<b>Библиографический список .....</b>	<b>80</b>
<b>Приложения .....</b>	<b>85</b>

## Введение

Внешнеэкономическая деятельность (ВЭД) оказывает влияние на решение экономических проблем на различных уровнях: народного хозяйства, отдельных регионов, объединений, предприятий. В настоящее время Россия переживает период реформ, целью которых, в частности, является постепенный отказ государства от монополии на внешнюю торговлю. Предприятия получили право самостоятельного выхода на внешний рынок.

Перед каждой российской организацией, решившей распространить свой бизнес за пределы страны, встает задача организации бухгалтерского учета на более высоком уровне.

Основные правила ведения бухгалтерского учета в организациях установлены Федеральным законом о бухгалтерском учете, Положениями по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета и другими нормативными документами.

В настоящем практическом пособии рассматриваются основные вопросы организации и методики бухгалтерского учета валютных операций, отражения их в отчетности предприятий, операций по валютным счетам предприятий, расчетов по зарубежным командировкам. Рассмотрены особенности и учет экспортных операций российских предприятий, в том числе по договорам комиссии и консигнации.

В списке литературы приведены нормативные документы, регламентирующие проведение экспортных операций, их учет и налогообложение.

В приложениях приведены формы документов, используемых для оформления операций иностранной валютой.

# Раздел 1

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

---

### 1.1. Особенности бухгалтерского учета валютных операций

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

Основным нормативным документом, регламентирующим особенности учета операций в иностранной валюте, является Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н.

Учет активов и обязательств (денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах, включая по заемным обязательствам, с юридическими и физическими лицами, вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации), стоимость которых выражена в иностранной валюте, ведется в двух валютах: по общему правилу в рублях и одновременно в иностранной валюте.

Стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в документах и регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, подлежит пересчету в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте, или по иному установленному соглашением сторон курсу (если оплата в соответствии с условиями договора будет производиться в рублях).

Дата совершения операции в иностранной валюте - день, когда в соответствии с законодательством или договором у организации возникает право принять к бухгалтерскому учету имущество и обязательства, которые являются результатом этой операции. Таким образом, дата совершения операции устанавливается в зависимости от эконо-

мического и юридического содержания операции. Приведем даты совершения отдельных операций в иностранной валюте (табл. 1).

Таблица 1

**Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте**

Операции в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте В том числе: - импорт материально-производственных запасов - импорт услуги - расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории РФ	Дата признания расходов организации в иностранной валюте В том числе: - дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов - дата признания расходов по услуге - дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

В ПБУ 9/99 "Доходы организации", утвержденном приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н, определено, что выручка как вид доходов организации признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- ✓ организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным способом;
- ✓ сумма выручки может быть определена;

- ✓ имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- ✓ право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- ✓ расходы, которые произведены или будут произведены в связи с получением этой выручки, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и других активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденном приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, определено, что расходы организации признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- ✓ расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- ✓ сумма расхода может быть определена;
- ✓ есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

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

После принятия к бухгалтерскому учету наличной и безналичной иностранной валюты, ценных бумаг, дебиторской и кредиторской задолженности организация может совершать с ними различные операции. Поскольку котируемый ЦБ РФ курс иностранной валюты может меняться, для достоверной оценки имущества и обязательств производится последующий пересчет рублевой оценки.

Пересчет рублевой оценки осуществляется в следующих случаях:

- ✓ при совершении операций с данным имуществом и обязательствами - по курсу, действующему на дату совершения операции;
- ✓ при составлении бухгалтерской отчетности - по курсу, действующему на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности;

✓ кроме того, пересчет стоимости иностранной валюты, находящейся в кассе организации и на банковских счетах (банковских вкладах), может производиться по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

Результатом пересчета стоимости имущества и обязательств является принятие к учету курсовых разниц.

Курсовая разница - это разница между рублевыми оценками актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте:

✓ на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода;

✓ дату принятия актива или обязательства к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая:

✓ по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

✓ операциям по пересчету стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков),

При составлении бухгалтерской отчетности не пересчитывается стоимость:

✓ вложений во внеоборотные активы;

✓ основных средств;

✓ нематериальных активов;

✓ материально-производственных запасов.

Кроме того, пересчету не подлежат акции, а также полученные и выданные авансы, предварительная оплата, задатки.

Указанное имущество отражается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы (обязательства) принимаются к бухгалтерскому учету.



Пересчет рублевой оценки активов и обязательств, подлежащих пересчету, приводит к появлению положительной или отрицательной курсовой разницы. Положительной считается курсовая разница, приводящая к возникновению дохода, отрицательной - к образованию расхода. Согласно общему правилу, курсовые разницы относятся на прочие доходы или расходы организации (табл. 2).

Таблица 2

**Порядок отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц**

Наименование актива или обязательства	Балансовый счет	Бухгалтерские записи	
		Положительная курсовая разница	Отрицательная курсовая разница
Денежные средства, денежные документы, чеки, аккредитивы	50, 52	Д-т сч. 50, 52, 55,57 К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 50, 52, 55,57
Финансовые вложения (кроме акций)	58	Д-т сч. 58 К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 58
Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками	60	Д-т сч. 60, К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 60
Дебиторская задолженность перед покупателями и заказчиками	62	Д-т сч. 62 К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 62
Кредиторская задолженность по кредитам и займам полученным	66 (67)	Д-т сч. 66 (67) К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 66 (67)
Расчеты с подотчетными лицами	71	Д-т сч. 71, К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 71
Расчеты с прочими дебиторами (кроме авансов выданных)	76	Д-т сч. 76, К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 76
Расчеты с прочими кредиторами (кроме авансов полученных)	76	Д-т сч. 76 К-т сч. 91-1	Д-т сч. 91-2 К-т сч. 76

Приведем порядок отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц (табл. 3), возникающих по активам и обязательствам, подлежащим пересчету в рубли (на дату принятия к бухгалтерскому учету) и переоценке (на каждую отчетную дату).

Предположим, что организация заключила контракт с фирмой-нерезидентом на экспорт продукции. Контрактная цена продукции - 10 000 долл. США. В соответствии с условиями контракта фирма-нерезидент оплачивает продукцию после ее получения. Курс, установленный ЦБ РФ на дату отгрузки и оформления грузовой таможенной декларации, составлял 33,50 руб. за 1 долл. США, на дату составления отчетности за отчетный период - 34,00 руб. за 1 долл. США, на дату получения оплаты - 33,80 руб. за 1 долл. США. Оплата продукции произведена в следующем отчетном периоде за отгрузкой. Для учета наличия и движения средств предприятия в иностранной валюте Планом счетов предусмотрен счет 52 "Валютные счета", к которому могут быть открыты субсчета первого порядка:

52.1 "Валютные счета внутри страны";

52.2 "Валютные счета за рубежом".

К субсчету 52.1 "Валютные счета внутри страны" могут быть открыты субсчета второго порядка:

52.1.1 "Транзитный валютный счет";

52.1.2 "Текущий валютный счет".

Поступающая от нерезидента иностранная валюта зачисляется на транзитный валютный счет. Иностранная валюта в последующем зачисляется на текущий валютный счет.

Исключение из общего порядка составляет курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, возникающая как разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал организации в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату внесения этого вклада, и его рублевой оценкой в учредительных документах.

Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, подлежит отнесению на добавочный капитал этой организации.

## Пример расчета и отражения в учете курсовых разниц

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, долл. США/ руб.	Основание
Отгружена продукция на экспорт (право собственности перешло к покупателю) (10 000 долл. США × × 33,50)	62	90/1	10 000 долл. США/ 335 000	Таможенная декларация, отгрузочные документы, накладная
Отражена курсовая разница по расчетам с покупателем на дату составления отчетности (10 000 долл. США × × (34,00-33,50))	62	91/1	5000	Бухгалтерская справка-расчет
Получена оплата от покупателя-нерезидента (10 000 долл. США × × 33,80)	52/транзитный валютный счет	62	10 000 долл. США / 338 000	Выписка банка по транзитному валютному счету
Валютная выручка зачислена на текущий валютный счет	52/текущий валютный счет	52/транзитный валютный счет	10 000 долл. США / 338 000	Выписка банка по текущему и транзитному валютным счетам
Отражена курсовая разница по расчетам с покупателем на дату оплаты продукции 10 000 долл. США × × (33,80-34,00)	91/2	62	2000	Бухгалтерская справка-расчет

Отражение в бухгалтерском учете операций по расчетам с учредителями-нерезидентами по вкладам в уставный капитал организации производится следующим образом (табл. 4).

Предположим, физическое лицо - нерезидент, являющееся одним из учредителей общества с ограниченной ответственностью, вносит вклад в уставный капитал в размере 500 евро. Курс евро, установленный ЦБ РФ на дату государственной регистрации юридического лица

44,45 руб. за 1 евро, на дату поступления денежных средств от учредителя-нерезидента на валютный счет общества составляет 44,55 руб. за 1 евро.

Таблица 4

**Пример расчета и отражения в учете курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала**

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма	Основание
Отражена задолженность учредителя-нерезидента по вкладу в уставный капитал общества (на дату государственной регистрации) (500 евро · 44,45)	75	80	500 евро/ 22 225 руб.	Устав, учредительный договор
Отражено поступление вклада от учредителя-нерезидента (500 евро · 44,55)	52/транзитный валютный счет	75	500 евро/ 22 275 руб.	Выписка банка по валютному счету
Отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала [500 евро · (44,55-44,45)]	75	83	50	Бухгалтерская справка-расчет

Составление бухгалтерской отчетности об операциях в иностранной валюте производится в рублях.

Положительные курсовые разницы относятся на финансовые результаты организации как прочие доходы, отражаются в бухгалтерской отчетности по строке "Прочие доходы" формы "Отчет о прибылях и убытках". Отрицательные курсовые разницы относятся на финансовые результаты как прочие расходы, отражаются в бухгалтерской отчетности по строке "Прочие расходы" формы "Отчет о прибылях и убытках".

В соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ для целей налогового учета в состав внереализационных расходов включается отрицательная курсовая разница, полученная от переоценки имущества и требований (обязательств) в иностранной валюте (в том числе по валютным счетам в банках), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Банком России.

В случае существенности информации организация может представить в отчете о прибылях и убытках данные о выручке и себестоимости продаж отдельно по внутренним и внешнеэкономическим операциям.

В бухгалтерском балансе данные об активах и обязательствах организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, приводятся в рублях в соответствии с порядком, установленным ПБУ 3/2006.

Особое внимание при подготовке показателей годовой бухгалтерской отчетности следует уделять формированию показателей формы "Отчет о движении денежных средств". Данные о поступлении и выплате денежных средств в иностранной валюте за весь отчетный год пересчитываются по курсу ЦБ, действующему на отчетную дату, по каждой иностранной валюте. Разница между суммами иностранной валюты, пересчитанными для "Отчета о движении денежных средств", и суммами, отраженными в бухгалтерском учете, указывается по строке "Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю". Если суммы, отраженные в бухгалтерском учете, превысят суммы, пересчитанные для "Отчета о движении денежных средств", показатель будет отрицательным. Он показывается в круглых скобках.

Например, организация получила 12 мая 2011 г. от иностранного покупателя на валютный счет 4000 долл. США. Официальный курс рубля, установленный Банком России на эту дату (условно), составил 33,88 руб./долл. США. 13 июля 2011 г. организация перечислила иностранному поставщику 3000 долл. США с валютного счета. Официальный курс рубля, установленный Банком России на эту дату, составил 34,13 руб./долл. США.

На отчетную дату 31 декабря 2011 г. курс рубля, установленный Банком России, составил 32,75 руб./долл. США.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности в "Отчете о движении денежных средств" движение валютных средств отражается по курсу, установленному на 31 декабря 2011 г.:

$(4000 \text{ долл. США} - 3000 \text{ долл. США}) \cdot 32,75 \text{ руб./долл. США} = 32\,750 \text{ руб.}$

В бухгалтерском учете движение этих сумм было отражено по курсу на день совершения операций:

$$\begin{aligned} & (4000 \text{ долл. США} \cdot 33,88 \text{ руб./долл. США}) - \\ & - (3000 \text{ долл. США} \cdot 34,13 \text{ руб./долл. США}) \\ & = 135\,520 - 102\,390 = 33\,130 \text{ руб.} \end{aligned}$$

В "Отчете о движении денежных средств" по строке "Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к руб-

лю" отражается разница между суммой, пересчитанной для "Отчета о движении денежных средств", и суммами, отраженными в учете:

32 750 руб. - 33 130 руб. = -380 руб.

Отрицательный показатель показывается в круглых скобках, отражает итоговую величину курсовых разниц за отчетный год.

В пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности раскрываются:

✓ величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;

✓ величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;

✓ величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации;

✓ официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Центральным банком Российской Федерации, на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс.

В пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности организация должна раскрыть существенную информацию, характеризующую ее деятельность в течение отчетного периода.

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

Федеральный закон "О валютном регулировании и валютном контроле" дает право резидентам иметь счета в иностранной валюте как в Российской Федерации, так и за ее пределами. При этом в России резиденты могут иметь счета в иностранной валюте только в уполномоченных банках. Порядок открытия и ведения уполномоченными банками таких счетов устанавливает ЦБ РФ. Порядок и условия открытия резидентами счетов в иностранных банках за пределами РФ устанавливаются Банком России.

Согласно ст. 845 ГК РФ, "по договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету".

Таким образом, под банковским счетом можно понимать счет юридических или физических лиц, открытый и поддерживаемый в банке, на котором отражается движение их денежных средств. Банковские счета являются способом учета поступлений и изъятий денежных средств каждым клиентом банка.

По общему правилу расчеты при осуществлении валютных операций производятся юридическими лицами - резидентами через банковские счета в уполномоченных банках. Юридические лица вправе открывать необходимое им количество счетов в любой валюте, так как действующим законодательством не предусмотрено каких-либо ограничений количества валютных счетов, которые могут быть открыты резидентами в уполномоченных банках. Все валютные операции, за исключением оплаты командировочных расходов при зарубежных командировках, осуществляются в безналичном порядке, должны иметь документальное подтверждение, подлежат учету в уполномоченных банках.

Расчеты также могут производиться через счета в банках, расположенных за пределами территории России и открытых в соответствии со ст. 12 Закона № 173-ФЗ. При этом расчеты производятся только за счет средств, зачисленных на эти счета в соответствии с этим законом.

Статьей 12 Закона № 173-ФЗ установлено, что резиденты открывают без ограничений счета (вклады) в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Специальной финансовой Комиссии по проблемам отмывания капиталов (ФАТФ) (прил. 1). Актуальные перечни стран, территорий и организаций, являющихся членами ОЭСР и ФАТФ указаны на официальных интернет-сайтах: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) и [www.fatf-gafi.org](http://www.fatf-gafi.org).

При открытии и закрытии таких счетов (вкладов) резиденты обязаны уведомлять об этом налоговые органы по месту своего учета по форме, утвержденной Приказом ФНС РФ от 21 сентября 2010 г. № ММВ-7-6/457@ "Об утверждении форм уведомлений об открытии (закрытии), об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, распо-

ложенном за пределами территории Российской Федерации, и о наличии счета в банке за пределами территории Российской Федерации".

Порядок открытия резидентами счетов за пределами территории России в иных случаях устанавливается Банком России. Указанный порядок может предусматривать установление требования о предварительной регистрации открываемого счета.

Федеральным законом "О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ предусмотрено, что плательщики страховых взносов - организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в орган контроля за уплатой страховых взносов соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя об открытии (закрытии) счетов в банке в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 28.12.2005 № 819 (ред. от 15.07.2008) "Об утверждении правил представления резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации" резиденты ежеквартально, в течение 30 дней по окончании квартала, должны представлять в налоговый орган отчет в 2 экземплярах по утвержденной форме и банковские документы, подтверждающие сведения, указанные в этом отчете, по состоянию на последнюю календарную дату отчетного квартала.

В соответствии с гл. 3 Закон № 173-ФЗ установлено требование репатриации резидентами иностранной валюты и валюты РФ в отношении:

- ✓ денежных средств, причитающихся от нерезидентов за переданные им товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них. Указанные денежные средства должны быть получены резидентами на свои банковские счета в уполномоченных банках;

- ✓ денежных средств, уплаченных нерезидентам за неввезенные на таможенную территорию РФ (не полученные на таможенной территории РФ) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.



Статьей 19 Закона № 173-ФЗ предусмотрены случаи, когда резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту РФ:

✓ при зачислении валютной выручки на счета юридических лиц - резидентов или третьих лиц в банках за пределами территории Российской Федерации - в целях исполнения обязательств юридических лиц - резидентов по кредитным договорам и договорам займа с организациями-нерезидентами, являющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств - членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше двух лет;

✓ при оплате заказчиками (нерезидентами) местных расходов резидентов, связанных с сооружением резидентами объектов на территориях иностранных государств, на период строительства, по окончании которого оставшиеся средства подлежат переводу на счета резидентов, открытые в уполномоченных банках;

✓ при использовании иностранной валюты, получаемой резидентами от проведения выставок, спортивных, культурных и иных аналогичных мероприятий за пределами территории РФ, для покрытия расходов по их проведению на период проведения этих мероприятий;

✓ при проведении зачета встречных требований по обязательствам между осуществляющими рыбный промысел за пределами таможенной территории РФ резидентами и нерезидентами, оказывающими за пределами таможенной территории РФ услуги указанным резидентам по заключенным с ними агентским договорам (соглашениям), а также между транспортными организациями - резидентами и нерезидентами, оказывающими за пределами таможенной территории РФ услуги указанным резидентам по заключенным с ними агентским договорам;

✓ при проведении зачета встречных требований по обязательствам, вытекающим из договоров перестрахования или договоров по оказанию услуг, связанных с заключением и исполнением договоров перестрахования, между нерезидентом и резидентом, являющимися страховыми организациями или страховыми брокерами;

✓ при зачислении валютной выручки на счета транспортных организаций - резидентов в банках за пределами территории Российской Федерации - в целях оплаты возникающих у таких транспортных организаций за пределами территории Российской Федерации расходов, связанных с оплатой аэронавигационных, аэропортовых,

портовых сборов и иных обязательных сборов на территориях иностранных государств, расходов, связанных с обслуживанием находящихся за пределами территории Российской Федерации воздушных, речных, морских судов и иных транспортных средств таких транспортных организаций и их пассажиров, а также расходов для обеспечения деятельности находящихся за пределами территории Российской Федерации филиалов, представительств и иных подразделений таких транспортных организаций.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами, предназначен счет 52 "Валютные счета". По дебету счета 52 "Валютные счета" отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 "Валютные счета" отражается списание денежных средств с валютных счетов организации.

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

К счету 52 "Валютные счета", согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, могут быть открыты субсчета:

52.1 "Валютные счета внутри страны";

52.2 "Валютные счета за рубежом".

Аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому организацией на территории РФ и за ее пределами.

В соответствии с требованиями инструкции ЦБ РФ "Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ" от 30 марта 2004 г. № 111-И, для идентификации поступлений иностранной валюты в пользу резидентов и в целях учета валютных операций уполномоченные банки открывают резидентам (юридическим лицам и физическим лицам - индивидуальным предпринимателям) на основании договора банковского счета текущий валютный счет и в связи с этим одновременно транзитный валютный счет. При этом каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют, должен соответствовать транзитный валютный счет. Исходя из данных требований валютного контроля, к счету 52.1 "Валютные счета внутри страны" необходимо предусмотреть следующие аналитические позиции:

52.1.1 "Транзитный валютный счет";

52.1.2 "Текущий валютный счет".

На транзитный валютный счет уполномоченным банком зачисляются в полном объеме все поступления иностранной валюты в пользу резидента, за исключением следующих денежных средств, зачисляемых на текущий валютный счет:

✓ денежных средств, поступающих с одного текущего валютного счета резидента, открытого в уполномоченном банке, на другой текущий валютный счет этого резидента, открытый в этом уполномоченном банке;

✓ денежных средств, поступающих от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет резидента, по заключенным между ними договорам, в том числе иностранная валюта, купленная на внутреннем валютном рынке;

✓ денежных средств, поступающих с текущего валютного счета одного резидента на текущий валютный счет другого резидента, открытых в одном уполномоченном банке.

С транзитного валютного счета денежные средства списываются:

а) для осуществления продажи иностранной валюты;

б) для зачисления на текущий валютный счет резидента в этом уполномоченном банке или на текущий валютный счет этого резидента (с предварительным зачислением на транзитный валютный счет), открытый в другом уполномоченном банке.

В соответствии с п. 20 ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" денежные средства в иностранных валютах и операции с ними подлежат учету в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ в установленном порядке. Одновременно данные средства и операции должны отражаться в валюте расчетов (платежей).

Совершение валютных операций, как правило, требует приобретения или продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке РФ, и это право предоставлено резидентам в соответствии с Законом "О валютном регулировании и валютном контроле".

При осуществлении валютных операций в иностранной валюте юридические лица-резиденты представляют в банк справку об идентификации по видам валютных операций средств в иностранной валюте, поступивших на банковский счет или списываемых с банковского счета. Справка о валютных операциях должна содержать код

вида валютной операции и представляться при списании иностранной валюты со счета либо не позднее 15 рабочих дней со дня поступления иностранной валюты на счет.

В настоящее время в законодательстве отсутствует требование, существовавшее до 31 декабря 2006 г., об обязательной продаже части валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности). Валютная выручка и иные поступления в иностранной валюте продаются на внутреннем валютном рынке либо переводятся на текущие валютные счета резидентов с их транзитных валютных счетов после предоставления в банк справки об идентификации по видам валютных операций и могут быть использованы на любые цели с учетом положений действующего законодательства, например, для оплаты импортных контрактов или расходов в иностранной валюте связанных с экспортом. Форма поручения на перевод иностранной валюты приведена в прил. 2.

Иностранная валюта, предназначенная для продажи на внутреннем валютном рынке, списывается с валютного счета резидента на основании поручения на продажу валюты (прил. 3). Перечисление иностранной валюты с транзитного валютного счета резидента на его текущий валютный счет производится на основании поручения на перевод иностранной валюты. Выручка в рублях от операций продажи иностранной валюты в полном объеме зачисляется на расчетный счет организации.

Резиденты и нерезиденты могут покупать и продавать через уполномоченные банки иностранную валюту одного вида за иностранную валюту другого вида, курс к рублю которых котируется Банком России.

В соответствии с п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н, доходы от продажи иностранной валюты признаются прочими доходами. В соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, расходы, связанные с продажей иностранной валюты, признаются прочими расходами. В бухгалтерском учете операции по продаже иностранной валюты отражаются по счету 91 "Прочие доходы и расходы". В бухгалтерской отчетности доходы от продажи иностранной валюты отражаются по строке "Прочие доходы", расходы, связанные с продажей (балансовая стоимость проданной валюты,

комиссионное вознаграждение уполномоченному банку), отражаются по строке "Прочие расходы" формы "Отчет о прибылях и убытках".

Приведем порядок бухгалтерского учета операций по продаже иностранной валюты (табл. 5).

Предположим, что на транзитный валютный счет производственной организации поступила экспортная выручка в сумме 8000 долл. США. Организация дала поручение банку на продажу 1000 долл. США и поручение на перевод 7000 долл. США на текущий валютный счет. Курс доллара США, установленный ЦБ РФ на дату поступления экспортной выручки, на дату списания валюты для продажи составляет 31,54 руб. за доллар США, на дату продажи валюты и зачисления средств на расчетный счет – 31,44 руб. за доллар США. Банк продал валюту по биржевому (рыночному) курсу 31,20 руб. за доллар США. Комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты составляет 1000 руб.

В соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты, следовательно, при продаже иностранной валюты у организации не возникает объекта налогообложения по НДС.

В соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты, следовательно, при продаже иностранной валюты у организации не возникает объекта налогообложения по НДС.

Таблица 5

**Бухгалтерский учет операций продажи иностранной валюты**

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма	Основание
1	2	3	4	5
Получена экспортная выручка (8000 долл. США × 31,54)	52/транзитный валютный счет	62	8000 долл. США / 252 320 руб.	Выписка банка по транзитному валютному счету
Отражено списание иностранной валюты для продажи (1000 долл. США × 31,44)	57	52/транзитный валютный счет	1000 долл. США / 31 440 руб.	Выписка банка по транзитному валютному счету

1	2	3	4	5
Отражена курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса доллара США на дату списания иностранной валюты с транзитного валютного счета и на дату ее продажи [1000 долл. США × × (31,44 - 31,54)]	91/2	57	100 руб.	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено зачисление на расчетный счет рублевых средств от продажи иностранной валюты (1000 долл. США × × 31,20)	51	91/1	31 200 руб.	Выписка банка по расчетному счету
Списана стоимость проданной иностранной валюты (1000 долл. США × × 31,44)	91/2	57	31 440 руб.	Бухгалтерская справка-расчет
Списано банком комиссионное вознаграждение	91/2	51	1000 руб.	Выписка банка по расчетному счету
Отражено перечисление оставшейся части валютной выручки на текущий валютный счет (7000 долл. США × × 31,54)	52/текущий валютный счет	52/транзитный валютный счет	7000 долл. США / 220 780 руб.	Выписка банка по транзитному валютному счету, выписка банка по текущему валютному счету

Действующее валютное законодательство предусматривает для резидентов - юридических лиц право свободного приобретения иностранной валюты. Резиденты вправе покупать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке РФ только в безналичном порядке через уполномоченные банки.

Иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке, зачисляется на текущий валютный счет резидента - юридического лица.

Покупка иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке осуществляется резидентом за рубли на основании поручения на покупку иностранной валюты (прил. 4).

Поручение на покупку должно содержать ряд определенных реквизитов:

- ✓ код и наименование основания для осуществления операции покупки иностранной валюты;
- ✓ наименование, дату и номер документов, которые являются обоснованием осуществляемых операций (паспорт сделки, договор);
- ✓ распоряжение резидента о зачислении купленной иностранной валюты на его текущий валютный счет;
- ✓ специальные отметки и печать банка.

Уполномоченный банк, принимая поручение резидента на покупку валюты, сверяет копии предоставленных резидентом документов с их оригиналами и проставляет на них отметку банка, сверяет сумму поручения на покупку с суммой, указанной в оригиналах документов, проставляет на оригиналах документов отметку о сумме принятого к исполнению поручения.

Приведем порядок бухгалтерского учета операций по покупке иностранной валюты на внутреннем валютном рынке для оплаты импортных контрактов (табл. 6).

Предположим, что организация приобретает 15 000 долл. США для оплаты контракта в порядке предварительной оплаты, для этого организация перечислила 477 750 руб. Комиссионное вознаграждение банка составляет 2000 руб. Согласованный курс приобретения валюты банком составляет 31,85 руб. за доллар США. Курс доллара США, установленный ЦБ РФ, на дату зачисления валюты на счет организации составляет 31,54 руб. за доллар США.

**Бухгалтерский учет операций покупки  
иностранной валюты на внутреннем валютном рынке**

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма	Основание
Перечислены денежные средства на приобретение иностранной валюты	57	51	477 750 руб.	Поручение на покупку валюты
Приобретенная валюта зачислена на текущий валютный счет (15 000 долл. США × × 31,54)	52/текущий валютный счет	57	15 000 долл. США/ 473 100 руб.	Выписка банка по текущему валютному счету
Перечислена сумма комиссии банка за приобретение валюты	91/2	51	2 000 руб.	Выписка банка Бухгалтерская справка-счет
Отражена сумма убытка от приобретения валюты по курсу, превышающему курс ЦБ РФ [15 000 долл. США × × (31,85-31,54)]	91/2	57	4 650 руб.	Бухгалтерская справка-расчет

Расходы на оплату вознаграждения банку, связанные с приобретением иностранной валюты для оплаты контрактов по поставке сырья, товаров, материалов, могут включаться в состав прочих расходов согласно общему правилу в соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

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



### **1.3. Учет кассовых операций в иностранной валюте и расчетов с подотчетными лицами по зарубежным командировкам**

В настоящее время единственный источник поступления наличной иностранной валюты в кассу организации - ее снятие с валютного счета организации. Единственная цель, на которую может быть выдана наличная иностранная валюта с валютного счета организации, - командировочные расходы по загранкомандировкам.

Служебная командировка - поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 166 Трудового кодекса РФ).

При направлении в служебную командировку работодатель обязан на основании ст. 168 ТК РФ возмещать работнику: расходы по проезду, найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные), иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя. При этом порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации-работодателя. Выдача аванса на командировку может быть предусмотрена локальным нормативным актом или коллективным договором.

При выдаче аванса на командировочные расходы в иностранной валюте, когда работник командировается за пределы РФ, необходимо руководствоваться положениями Трудового кодекса РФ, п. 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров ЦБ РФ от 22 сентября 1993 г. № 40, Федеральным законом № 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле".

Согласно п. 9 ст. 9 Закона № 173-ФЗ, разрешено проводить валютные операции "при оплате и (или) возмещении расходов физического лица, связанных со служебной командировкой за пределы территории Российской Федерации, а также операций при погашении неизрасходованного аванса, выданного в связи со служебной командировкой...".

Таким образом, направляя работника в командировку за границу, организация имеет право оплатить (выдать аванс) или возместить командировочные расходы работника в связи со служебной командировкой за рубеж.

Кроме того, организация имеет право осуществить валютную операцию по погашению (получению от работника) неизрасходованного аванса в валюте, который следует внести на валютный счет.

Возврат в рублях неизрасходованного аванса, выданного в валюте, может быть квалифицирован как обменная операция между физическим и юридическим лицом, которая разрешена только обменным пунктам.

Порядок осуществления сделок с наличной иностранной валютой с участием физических лиц регламентирован Инструкцией Банка России от 16.09.2010 № 136-И "О порядке осуществления уполномоченными банками (филиалами) отдельных видов банковских операций с наличной иностранной валютой и операций с чеками (в том числе дорожными чеками), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, с участием физических лиц"

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по получению иностранной валюты и выдаче ее под отчет работнику на служебную командировку не отличается от общего порядка бухгалтерского учета операций по получению денежных средств в рублях и выдачи их в виде аванса на командировочные расходы, за исключением того, что операции в иностранной валюте должны пересчитываться в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте.

Для снятия наличной иностранной валюты, принадлежащей организации, с текущих валютных счетов в уполномоченных банках оформляется заявка (прил. 5).

Наличная иностранная валюта поступает в кассу предприятия. По общим правилам бухгалтерского учета получение и выдача наличной иностранной валюты оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами, при этом суммы записываются в документах и кассовой книге в иностранной валюте в графе "Сумма" и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату операции по строке "Сумма прописью".

Учитывая особенности типовой унифицированной формы кассовой книги (состава ее реквизитов), разные специалисты рекомендуют различные варианты порядка ведения кассовой книги для учета наличной иностранной валюты. В соответствии с одним из них организация должна выделить в имеющейся кассовой книге несколько страниц в зависимости от предполагаемого объема операций с иностранной валютой. Однако не всегда представляется возможным заранее спланировать объем операций с иностранной валютой, поэтому более целесообразным представляется другой вариант порядка ведения кассовой книги.

В соответствии со вторым вариантом ведения кассовой книги для учета движения наличной иностранной валюты отводятся отдельные листы кассовой книги (для каждого вида иностранной валюты), которые следуют после листов, предусмотренных для учета рублевой наличности, соответствующих дате совершения операций по поступлению или выдаче наличной валюты.

Отдельного счета для учета движения наличной иностранной валюты Планом счетов не предусмотрено. В случае, когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, к счету 50 "Касса" должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждого вида иностранной валюты (доллары США, евро и т.д.). Учет наличных денежных средств в иностранной валюте должен вестись одновременно в валюте и в рублях. Технически это достигается разными способами: составлением двух комплектов учетных регистров (один - в валюте, другой - в рублях), указанием каждой суммы дробью: в числителе указывается сумма в валюте, в знаменателе - рубли и др.

В случае изменения курса валют за время, пока иностранная валюта находится в кассе предприятия, возникают курсовые разницы. Согласно п.7 ПБУ 3/2006, пересчет стоимости иностранных денежных знаков в кассе в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, на дату составления бухгалтерской отчетности, а также по мере изменения курсов иностранных валют. Курсовая разница отражается в кассовой книге записью кассира на основании бухгалтерской справки. При росте курса валюты кассир на основании бухгалтерской справки делает запись в кассовой книге в графе "Приход", при падении курса - в графе "Расход". Бухгалтерские справки подшиваются к отчету кассира вместе с другими приходными и расходными документами и передают в бухгалтерию.

Полученная в кассу иностранная валюта выдается в подотчет командированному работнику до даты его убытия в служебную командировку за пределы РФ.

По окончании служебной командировки за пределы РФ работник предоставляет авансовый отчет в течение 3 календарных дней с даты окончания служебной командировки за пределы РФ.

Работнику организации за время командировки за пределы РФ возмещаются следующие расходы на основании представленных документов:

- ✓ проезд к месту командировки и обратно, а также между городами в стране пребывания (билеты);
- ✓ наем жилого помещения (счета об оплате, квитанции);

- ✓ суточные (копия загранпаспорта);
- ✓ по получению виз и загранпаспорта (квитанции об оплате);
- ✓ по прописке загранпаспорта (при необходимости);
- ✓ иные расходы, произведенные работником с разрешения руководителя организации.

Документы, составленные на иностранном языке, должны быть переведены на русский язык. Если в организации имеются сотрудники, которые владеют иностранным языком, то организация вправе самостоятельно перевести документ, перевод должен быть утвержден руководителем предприятия. Сотрудник, который перевел документ, должен поставить на переводе дату и подпись. Перевод следует приложить к первичному учетному документу на иностранном языке.

Размеры расходов, связанных с командировкой (расходы по найму жилья, подтвержденные соответствующими документами, и суточные), определяются коллективным договором или локальным нормативным актом. Включаемая в счета за проживание стоимость различных услуг и питания при компенсации расходов за наем жилья не выплачивается, а возмещается за счет суточных.

Порядок оплаты проезда к месту командировки и обратно, установленный для загранкомандировок, не отличается от порядка, установленного по командировкам внутри страны.

Командировочное удостоверение по общему правилу не требуется, а дата пересечения границы подтверждается копией загранпаспорта с отметками о пересечении границы. Исключение составляют командировки в Белоруссию и Казахстан, входящие в Таможенный союз. С государствами Таможенного союза действует соглашение о едином таможенном пространстве, таможенная граница отсутствует и составление командировочного удостоверения необходимо.

Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749 установлено, что при пересечении российской границы в день выезда применяется норма суточных для зарубежных командировок, а обратно - норма суточных по территории РФ. По однодневным зарубежным командировкам суточные выплачиваются в размере 50% от установленной нормы суточных по зарубежным командировкам.

Предельный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ, составляет 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ. Предельный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ, за каждый день нахождения в командировке за пределами России составляет 2500 руб.

Согласно ПБУ 3/2006, датой совершения операции по расходам в иностранной валюте, связанным со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории РФ, считается дата утверждения авансового отчета. Следовательно, указанные выше расходы работника пересчитываются в рубли на дату утверждения авансового отчета руководителем организации.

Причитающаяся командированному работнику к доплате сумма перерасхода по командировочным расходам в иностранной валюте может быть выплачена ему в соответствующей иностранной валюте или в рублях по курсу Банка России на дату выплаты.

Если работник не полностью израсходовал полученную под отчет иностранную валюту, то неизрасходованную сумму он может вернуть как в иностранной валюте, так и в рублях по курсу Банка России на дату погашения задолженности. Возникающие курсовые разницы отражаются в соответствии с порядком, рассмотренным выше.

Полученную от подотчетного лица иностранную валюту организация обязана внести на текущий валютный счет.

Приведем порядок бухгалтерского учета операций, связанных с движением наличной иностранной валюты (табл. 7).

Предположим, предприятие направляет работника в командировку, связанную с основной производственной деятельностью, в США (Нью-Йорк). Для оплаты командировочных расходов у банка приобретена иностранная валюта в сумме 2000 долл. США по курсу 31,85 руб. за 1 долл. США. Денежные средства на приобретение валюты в сумме 63 700 руб. перечислены банку с расчетного счета. Курс ЦБ РФ на дату зачисления валюты на текущий валютный счет составил 31,54 руб. за 1 долл. США. В тот же день валюта оприходована в кассу предприятия и выдана под отчет командируемому работнику. По возвращении из командировки работником представлен авансовый отчет с приложенными оправдательными документами на сумму 2296 долл. США, в том числе расходы по проживанию - 1760 долл. США (220 долл. США · 8 дней), суточные за 8 дней - 536 долл. США. (67 долл. США · 8 дней). Сумма перерасхода выплачена работнику в иностранной валюте. Курс доллара США, установленный ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета, составлял 31,75 руб. за 1 долл. США.

**Корреспонденция счетов по учету операций,  
связанных с движением наличной иностранной валюты**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма	Основание
Перечислены денежные средства на покупку иностранной валюты	57	51	63 700 руб.	Выписка банка по расчетному счету
Отражено зачисление купленной валюты на текущий валютный счет (2000 долл. США · 31,54)	52/1	57	2000 долл. США/ 63 080 руб.	Выписка банка по текущему валютному счету
Отражен убыток от операции по приобретению валюты [2000 долл. США · (31,85-31,54)]	91/2	57	620 руб.	Бухгалтерская справка-расчет
Полученная в банке наличная валюта оприходована в кассу предприятия	50	52/1	2000 долл. США/ 63 080 руб.	Приходный кассовый ордер
Выдана из кассы валюта на командировочные расходы	71	50	2000 долл. США/ 63 080	Расходный кассовый ордер
На дату утверждения авансового отчета				
Списаны командировочные расходы в иностранной валюте (2296 долл. США · 31,75)	26	71	2296 долл. США/ 72 898 руб.	Авансовый отчет
Отражена курсовая разница по расчетам с подотчетным лицом [2000 долл. США · (31,75-31,54)]	71	91/1	420 руб.	Бухгалтерская справка-расчет
Полученная в банке наличная валюта оприходована в кассу предприятия	50	52/1	296 долл. США/ 9 398 руб.	Приходный кассовый ордер
Выдана из кассы работнику сумма перерасхода по командировке (296 долл. США · 31,75)	71	50	296 долл. США/ 9 398 руб.	Расходный кассовый ордер

В отдельных случаях работнику, направляемому в командировку за рубеж, в виде аванса на командировочные расходы может выдаваться валюта РФ, а не иностранная валюта. В данной ситуации пересчет

валюты в рубли и курсовая разница при приобретении валюты работником в обменном пункте в бухгалтерском учете не отражаются.

При выдаче аванса работнику в рублях расходы работодателя в иностранной валюте возникнут после представления работником авансового отчета с приложением оправдательных документов, подтверждающих расходы, произведенные в иностранной валюте. Расходы организации в иностранной валюте будут пересчитаны в рубли для отражения в бухгалтерском учете на дату утверждения авансового отчета.

В случае возмещения работнику расходов в рублях после его возвращения из командировки сумма в рублях должна быть рассчитана исходя из валютной задолженности организации по курсу на дату погашения задолженности организации перед работником.

Когда за работником числится сумма неизрасходованного аванса, выданного в иностранной валюте, т.е. возникла дебиторская задолженность по расчетам с физическим лицом, согласно п. 7 ПБУ 3/2006, производится перерасчет такой задолженности на отчетную дату и на дату погашения задолженности работником по курсу Банка России.

## Раздел 2

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

---

### 2.1. Особенности бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности

Особенности бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности определены экономическим и правовым содержанием экспортно-импортных операций. На организацию бухгалтерского учета операций, связанных с осуществлением ВЭД, влияют следующие факторы:

1) общие принципы, заложенные в действующих нормативных документах по бухгалтерскому учету. Так, организация учета доходов и расходов в бухгалтерском учете определяется положениями по бухгалтерскому учету, в частности Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99) и Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). В соответствии с названными документами организация должна обеспечить учет доходов и расходов по видам деятельности, видам продукции, работ, услуг, по элементам и статьям расходов.

В соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010) необходима группировка информации по операционным и географическим сегментам. В связи с этим операции 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 в организации отдельно.

Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности организации осуществляется на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. По соответствующим счетам для отражения специфики внешнеторговых операций открываются и ведутся дополнительные аналитические позиции. Это дает возможность отражать в бухгалтерском учете информацию о внешне-



экономической деятельности и одновременно вписать ее в общий бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Причем рабочий план счетов организации может быть сформирован как при помощи субсчетов второго порядка к счету, так и путем выделения аналитических счетов к синтетическому счету. Решение открывать субсчета второго порядка к счету или строить аналитический учет на синтетическом счете должно исходить из целесообразности ведения учета на субсчетах или аналитических счетах для каждой конкретной организации, видов финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемых данной организацией, а также из возможностей бухгалтерской программы, с применением которой ведется бухгалтерский учет в организации;

2) особенности выхода предприятия на внешний рынок (самостоятельно или через посредника), а также виды и формы международных расчетов, предусмотренных в конкретном контракте. 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 расчеты по открытому счету. Применение вышеперечисленных форм расчетов также вызывает различие в учетных записях;

3) определение учетной единицы. По сложившейся внешнеторговой практике учетной единицей является товарная партия. За товарную партию принимается определенное количество однородного товара, отправленное по одному контракту, в одном направлении, оформленное одним транспортным документом и отфактурованное поставщиком по одному счету (желательно в контрактах оговаривать условие, что на каждую товарную партию выписывается отдельный счет).

Такие признаки, положенные в основу формирования товарной партии, дают возможность сохранить ее (не дробить) во время транспортировки, перевалки и хранения, что обеспечивает контроль за движением товара на пути от поставщика к покупателю и позволяет увязывать отфактурование (т.е. выставление счетов) с конкретными партиями товара, учитываемыми на товарных счетах;

4) отношения с таможенной. Участники внешнеэкономической деятельности уплачивают таможенные пошлины. Таможенная пошлина - это обязательный взнос, взимаемый таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию Таможенного союза или вывозе его с этой территории. Ставки таможенных пошлин яв-

ляются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу, видов сделок и других факторов, за исключением случаев, предусмотренных законом.

В состав таможенных платежей включаются также таможенные сборы, которые начисляются и уплачиваются в рублях;

5) меры нетарифного регулирования (квотирование и лицензирование). Влияние данного фактора на организацию учета заметно при определении структуры издержек. При покупке квот на аукционе у фирм появляется новая статья затрат. Государственная политика лицензирования и квотирования с точки зрения бухгалтерского учета порождает один из объектов учета - расходы будущих периодов по экспортно-импортным операциям, так как расходы на приобретение квот или лицензий обычно осуществляются организацией до начала внешнеэкономических операций и распространяются на достаточно длительный период времени;

6) требования налогового законодательства. Глава 21 НК РФ не содержит прямого указания на выделение операций по экспорту из всей массы совершаемых операций. Однако в соответствии с п.1 ст.153 НК РФ 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. Следовательно, при экспорте товаров (продукции) необходимо обеспечить отдельный учет таких операций, поскольку они облагаются по ставке 0%, отличной от общепринятых (18%, 10%).

Импортёры начисляют и уплачивают НДС и акцизы по товарам, ввозимым на таможенную территорию Таможенного Союза;

7) базисные условия поставок. Руководству организации 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;

8) необходимость пересчета активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в валюту РФ - рубли.

Очевидно, что при наличии внешнеторговых операций необходимо обеспечить их отдельный учет. Порядок обособления операций, связанных с внешнеэкономической деятельностью, зависит от принятой в организации учетной политики.

## 2.2. Учет экспортных операций

Российские организации имеют право поставлять товары иностранным покупателям, оказывают разнообразные услуги, выполняют научные, проектные, строительные работы. Такие операции могут быть отнесены к экспортным при выполнении условий, заложенных в нормативных документах. Согласно Федеральному закону от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности", экспорт товара - это вывоз товара, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, с таможенной территории Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Организация бухгалтерского учета экспортных операций на предприятии определяется рядом факторов: порядком перехода права собственности на экспортируемые товары к покупателю; формой расчетов; сложившейся практикой реализации товаров.

Экспортеров 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. Данный фактор также влияет на порядок отражения экспортных операций в системном учете. Следовательно, в учетной политике организаций-экспортеров должна найти отражение специфика их бизнеса, в том числе факторы, влияющие на постановку и ведение бухгалтерского учета.

Учет операций по экспорту товаров можно условно разделить на несколько этапов:

- ✓ учет производства экспортируемой продукции (у производителя экспортной продукции) либо учет товаров, предназначенных для отгрузки на экспорт (у торговой организации);
- ✓ учет отгруженного экспортируемого товара (продукции);
- ✓ учет накладных расходов по экспортным операциям;
- ✓ учет расчетов с иностранными покупателями.

### *Учет производства экспортируемой продукции*

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 также учитывать нормы, заложенные в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, и других документах. Раздельный учет может быть организован на уровне аналитических регистров и счетов или на уровне субсчетов. В первую очередь в рабочем плане счетов необходимо предусмотреть субсчета, на которых будут учитываться затраты по производству экспортируемой продукции, выручка от ее реализации. 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 Российской Федерации и если позволяет технология производства, то оно может организовать раздельный учет затрат. Для этого в развитие счета 20 "Основное производство" можно открыть два субсчета: "Производство продукции, работ, услуг, реализуемых на внутреннем рынке" и "Производство продукции, работ, услуг, реализуемых на экспорт". Поскольку организации могут производить продукцию, выполнять работы и оказывать услуги, не облагаемые налогом на добавленную стоимость, таким организациям целесообразно открыть еще и третий субсчет - "Производство продукции, работ, услуг, не облагаемых налогом на добавленную стоимость".

Если специфика технологического процесса не позволяет обеспечить раздельного учета затрат на стадии производства продукции (работ, услуг), то возможно выделение субсчетов только для учета готовой продукции, которая отгружена и реализована в отчетном месяце на экспорт или внутри страны.

Предприятие - производитель экспортируемой продукции, самостоятельно реализующий свою продукцию иностранным покупателям, может организовать не только раздельный учет затрат, но и отдельный учет готовой продукции, предназначенной для экспорта. В этих целях в развитие счета 43 "Готовая продукция" открываются

субсчета "Готовая неэкспортируемая продукция" и "Готовая экспортируемая продукция".

При выполнении обычных видов деятельности налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам, принимается к налоговому вычету. Однако при экспорте сумма налога на добавленную стоимость может быть принята к налоговому вычету только после подтверждения факта экспорта. Именно поэтому такой налог на добавленную стоимость до указанного момента необходимо учитывать отдельно на специально введенном для этого субсчете "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции, работам, услугам" к счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

По дебету счета 20 "Основное производство", субсчет "Производство продукции, работ, услуг, реализуемых на экспорт" с кредита разных счетов на основании первичных документов собирают затраты по производству экспортной продукции.

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

Приведем порядок бухгалтерского учета операций по выпуску готовой продукции, предназначенной для экспорта (табл. 8). При этом к синтетическим счетам открыты следующие субсчета:

19 субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам";

19 субсчет 4 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции, работам, услугам";

20 субсчет 2 "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг";

43 субсчет 2 "Готовая экспортируемая продукция".

*Таблица 8*

**Корреспонденция счетов по учету хозяйственных операций, связанных с производством экспортируемой продукции (работ, услуг)**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Документ
1	2	3	4
1. Оприходованы приобретенные сырье и материалы	10, 15	60	Товарно-транспортные накладные, приходный ордер склада

1	2	3	4
2. Принят к учету налог на добавленную стоимость, выставленный поставщиками	19/3	60	Счет-фактура
4. Списана фактическая стоимость переданных в производство материалов	20/2	10	Требования и лимитно-заборные карты
5. Начислена заработная плата производственных рабочих или сотрудников, занятых производством экспортной продукции	20 /2	70	Расчетно-платежные ведомости, наряды, таблицы учета использования рабочего времени
6. Начислены страховые взносы на заработную плату производственных рабочих или сотрудников, занятых экспортом	20 /2	69	Расчетно-платежные ведомости, справки бухгалтерии
7. Списаны командировочные расходы, связанные с производством экспортируемой продукции, выполнением экспортируемых работ, услуг	20 /2	71	Авансовый отчет
8. Списаны услуги сторонних организаций, связанные с производством экспортируемой продукции, выполнением экспортируемых работ, услуг	20/2	60	Акты о выполнении работ, оказании услуг
9. Списаны общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы, приходящиеся на экспортируемую продукцию	20 /2	25, 26	Справки бухгалтерии
10. Списана фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг	43/2 или 90/2	20/2	Приемо-сдаточные накладные; акты, подписанные с заказчиками

### ***Учет товаров, предназначенных для отгрузки на экспорт***

Торговые организации должны организовать учет товаров в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01). В частности, они должны выбрать учетную политику для формирования стоимости приобретаемых товаров.

В соответствии с 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.

Кроме того, в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов поступление товаров может быть отражено с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" или без его использования в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с сырьем и материалами. Таким образом, в учетной политике при разработке рабочего плана счетов торговая организация должна выбрать способ ведения учета поступления и движения товара: с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" или без их использования.

Торговые фирмы учет приобретенных для экспорта товаров ведут на счете 41 "Товары". Для отдельного учета товаров, приобретенных для экспорта, торговые организации могут предусмотреть субсчет "Товары экспортируемые" к названному счету. Если все расходы, связанные с приобретением таких товаров, организация ведет на счете 41 "Товары", то на указанном субсчете будет формироваться фактическая себестоимость приобретенных товаров, которая будет больше, чем покупная стоимость товаров. Если же расходы, связанные с доставкой, будут отражаться на счете по учету издержек обращения, то на названном счете товары будут учитываться по покупной стоимости.

В случае если товары, предназначенные для продажи на экспорт, закупались с помощью посредников или других юридических лиц, то организация может открыть к счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" отдельные субсчета для учета расчетов с данными контрагентами.

Приведем порядок бухгалтерского учета операций по приобретению товаров для продажи на экспорт (табл. 9). При этом к синтетическому счету 41 открыт субсчет 2 "Товары экспортируемые".

Таким образом, на счете 41 "Товары", субсчет "Товары экспортируемые" будут собраны все расходы, участвующие в определении стоимости приобретенных товаров для последующей продажи на экспорт.

Таблица 9

**Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с приобретением товаров, предназначенных для продажи на экспорт**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Документ
1. Оприходованы поступившие товары в размере покупной стоимости	41/2	60	Приходные ордера или акты приемки товаров
2. Списаны транспортные расходы по доставке товара до склада покупателя, если права собственности на товар перешли на складе покупателя, на станции отправления назначения	41/2	60	Товарно-транспортные, железнодорожные, авианакладные, отчеты экспедитора и др.
3. Списаны вознаграждения посредников при покупке товара	41/2	76	Отчет посредника, акт об оказании услуг
4. Списаны вознаграждения экспедиторов, связанных с приобретением товара	41/2	76	Отчет экспедитора, перевозочные документы
5. Учтен налог на добавленную стоимость, предъявленный партнерами и подлежащий уплате	19/3	60 76	Счета-фактуры
6. Учтен налог на добавленную стоимость, подлежащий вычету после доказательства факта экспорта	19/4	19/3	Справка-расчет бухгалтерии

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам товаров и лицам, которые оказывают услуги, связанные с приобретением товаров, могут быть приняты к вычету из бюджета после доказательства факта экспорта товаров. До этого момента данный налог на добавленную стоимость целесообразно учитывать на отдельном субсчете "Налог на добавленную стоимость по приобретенным и оплаченным материальным ценностям по экспортируемым товарам, продукции, работам, услугам".



В том случае, если расходы, связанные с приобретением, могут осуществляться в течение продолжительного времени, учетной политикой организации целесообразно предусмотреть использование счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" для определения фактической стоимости приобретаемых товаров. При таком варианте учета на счете 41 "Товары", субсчет "Товары экспортируемые" товары будут учитываться по учетной стоимости, за которую принимают цену поставщика. На счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" те же товары будут учитывать следующим образом: по дебету - по фактической себестоимости, по кредиту - по учетной цене. Ежемесячно на счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" определяют отклонения фактической себестоимости товаров от их учетной цены, которые списывают на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Впоследствии они списываются на счета по учету продажи товаров способом, заявленным в учетной политике, либо пропорционально проданным товарам, либо ежемесячно в полном объеме.

#### ***Учет отгруженного экспортируемого товара (продукции)***

Заключая контракт с иностранным покупателем на поставку экспортируемого товара, организация-экспортер оговаривает условия поставок товара с учетом международной практики, которая обобщена в Международных правилах толкования торговых терминов "Инкотермс". До момента перехода права собственности на отгруженный товар и исполнения других условий, дающих основания для признания выручки в учете, экспортируемый товар учитывают на счете 45 "Товары отгруженные", который предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете.

Поскольку счет 45 "Товары отгруженные" может быть использован для различных целей, целесообразно открыть к нему специальный субсчет "Товары экспортируемые, отгруженные в пути" - для отражения фактической себестоимости товара (продукции), отгруженного в адрес иностранного покупателя, выручка от продажи которого некоторое время не может быть признана в бухгалтерском учете.

Фактическая себестоимость продукции и товара на счете 45 "Товары отгруженные" учитывается только в рублевой оценке и не под-

лежит переоценке при изменении курса рубля по отношению к иностранным валютам.

При необходимости в аналитическом учете можно вести по местам нахождения экспортируемого товара: товары экспортируемые, отгруженные в порту, товары экспортируемые, отгруженные на границе, и т. д.

Аналитический учет товаров, отгруженных на экспорт, на счете 45 "Товары отгруженные" организуется по товарным партиям. За товарную партию принимается любое количество товара, отгруженное по одному контракту и последовательно оформляемое одним транспортным или складским документом, в зависимости от местонахождения товара (например, железнодорожная накладная, приемный акт порта, коносамент и т. д.). Учетная партия, как правило, не подлежит дроблению (кроме таких товаров, как уголь и подобные, при учете которых принцип товарной партии может не соблюдаться).

К счету 45 могут открываться субсчета второго порядка в зависимости от места нахождения товара:

4512 - Экспортные товары по прямым поставкам;

4513 - Экспортные товары в пути в Таможенном союзе;

4514 - Экспортные товары в портах и на складах Таможенного союза;

4515 - Экспортные товары в пути за границу;

4516 - Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей;

4517 - Экспортные товары, снятые с экспорта;

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

Счет 4512 "Экспортные товары по прямым поставкам" применяется тогда, когда со странами-экспортерами имеются соглашения, определяющие поставку продукции в прямом грузовом международном сообщении без переоформления транспортных документов. Товар принимается на учет:

Дебет счета 4512 "Экспортные товары по прямым поставкам";

Кредит счета 43 "Готовая продукция" -

и списывается на продажу после исполнения сторонами обязательств по договору:

Дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж";

Кредит счета 4512 "Экспортные товары по прямым поставкам".

Счет 4513 "Экспортные товары в пути в Таможенном союзе" со-

держит информацию об отгрузке товаров на выходных станциях стран Таможенного союза. В портах и на пограничных станциях осуществляется перегрузка товара, и в случае отсутствия международного соглашения о прямом транспортном сообщении производится переоформление документации.

Счет 4514 "Экспортные товары в портах и на складах Таможенного союза" учитывает наличие товаров в выходных пунктах из Таможенного союза для последующей транспортировки иностранному покупателю. Принятие таких товаров для хранения в учете отражается записью:

Дебет счета 4514 "Экспортные товары в портах и на складах Таможенного союза";

Кредит счета 4513 "Экспортные товары в пути в Таможенном союзе".

Счет 4515 "Экспортные товары в пути за границу" содержит сведения об отгрузке товаров, проследовавших в выходные пункты стран Таможенного союза и находящихся в пути следования до иностранного конечного покупателя. В учете подобная информация формируется на основании записи:

Дебет счета 4515 "Экспортные товары в пути за границу";

Кредит счета 4514 "Экспортные товары в портах и на складах Таможенного союза".

Счет 4516 "Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей" обобщает сведения о товарах, поступивших в переработку и на комиссию за границей (чаще всего машин, оборудования, запасных частей в адрес посреднических или брокерских фирм, с которыми заключается контракт на их получение и реализацию). Кроме того, на данном субсчете учитываются товары, отправленные на ярмарки, выставки, доработку с возвратом или последующей реализацией непосредственно на рынке иностранного покупателя.

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

Дебет счета 4516 "Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей";

Кредит счета 4515 "Экспортные товары в пути за границу".

Счет 4517 "Экспортные товары, снятые с экспорта" отражает стоимость товаров по аннулированным контрактам, при отказе покупателей по различным причинам и т. п.

### ***Учет накладных расходов по экспортным операциям***

В состав коммерческих расходов при экспорте включают следующие затраты:

- ✓ на подготовку товара к отгрузке;
- ✓ на погрузку товара и продукции на перевозочные средства внутреннего перевозчика;
- ✓ на перевозку товара к месту назначения внутри страны;
- ✓ на погрузку товара на международный транспорт;
- ✓ по перевозке международным транспортом;
- ✓ по страхованию в пути;
- ✓ по хранению товара в пути;
- ✓ по перегрузке, выгрузке товара в пути;
- ✓ по перегрузке, выгрузке товара в пункте назначения;
- ✓ по доставке товара на склад покупателя;
- ✓ по оплате комиссионных транспортно-экспедиторским организациям;
- ✓ по оплате таможенных пошлин, сборов и др.

Учет перечисленных расходов ведется на счете 44 "Расходы на продажу" по их видам на основании первичных документов.

Для обеспечения правильного и точного учета коммерческих расходов у производителя или торговой организации на счете 44 "Расходы на продажу" можно выделить субсчет "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)". Группировка затрат таким образом позволит разделить учет расходов, обеспечить контроль за расходованием средств по экспортным и другим операциям, а следовательно, даст возможность правильно исчислить налог на добавленную стоимость, подлежащий вычету. По окончании месяца расходы, связанные со сбытом, списывают на счет 90 "Продажи". При этом в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99) организация может выбрать в учетной политике один из двух вариантов списания коммерческих расходов:

- ✓ ежемесячно в полном объеме описывают все коммерческие расходы;
- ✓ ежемесячно на счет 90 "Продажи" списывают все коммерческие расходы полностью, кроме транспортных расходов и расходов на упаковку, которые списываются пропорционально реализованным товарам (продукции).

Значительный удельный вес в составе коммерческих расходов занимают таможенные платежи. Основанием для включения в состав расходов на продажу таможенных пошлин и сборов являются таможенные декларации.

Расчеты с таможей возможно вести на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", введя для этого субсчет "Расчеты с таможей".

Приведем порядок учета расходов на продажу экспортной продукции (товаров) (табл. 10). При этом открыты следующие субсчета:

счет 44 субсчет 2 "Расходы на продажу экспортируемой продукции";

счет 76 субсчет 2 "Расчеты с таможей".

*Таблица 10*

**Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу по экспортным операциям**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Документ
1. Начислены таможенная пошлина и таможенные сборы	44/2	76/2	Грузовая таможенная декларация
2. Списаны расходы по доставке экспортируемого груза: - в рублях - в иностранной валюте	44/2	60	Отчеты экспедиторов Международные или внутренние перевозочные документы
3. Списаны услуги по погрузке, разгрузке, перевалке: - в рублях - в иностранной валюте	44/2	60	Акты приемки работ
4. Списаны затраты по страхованию экспортных товаров	44/2	76	Страховой полис, страховой сертификат

При списании транспортных расходов на затраты относится задолженность перевозчикам за перевозку, экспедирование, сопровождение грузов, а также услуги по погрузке, разгрузке, перевалке, связанные с экспортом. Указанные услуги могут облагаться налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке при наличии единых международных или других перевозочных документов, подтверждающих факт транспортировки и обслуживания экспортных грузов (договора, соглашения на данные операции).

Затраты по страхованию экспортного товара могут быть списаны организацией на коммерческие расходы, если такие расходы предусмотрены условиями поставок. Размер платежей по страхованию имущества, включаемый в себестоимость в целях налогообложения, не нормирован (ст. 263 НК РФ).

### ***Особенности организации учета расчетов с иностранными покупателями***

Согласно Положению по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, выручка от продажи продукции (работ и услуг) является доходом от обычных видов деятельности организации. Величина выручки от продажи исчисляется в денежном выражении в сумме, которая равна величине поступления денежных средств и/или величине дебиторской задолженности. Если же поступлениями денежных средств выручка покрывается не полностью, то ее величина определяется как сумма поступления денежных средств и дебиторской задолженности. При этом к поступлениям в качестве выручки не относятся поступления тех сумм, которые в соответствии с ПБУ 9/99 не признаются доходами организации вообще, т.е. поступления, перечисленные в п. 3 ПБУ 9/99. Для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции (работ, услуг) требуется наличие пяти условий, что соответствует требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Одно из них - переход права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию от продавца к покупателю, принятие покупателем результатов работ или услуг. Этот признак является основным, поскольку при его наличии у организации возникает право на получение выручки, следовательно, возникает уверенность в увеличении экономической выгоды, а также возможность определить расходы, связанные с получением выручки. Что касается условия о том, что "сумма выручки может быть определена", то величина денежных поступлений или дебиторской задолженности (а это и есть сумма выручки) определяется ценой, которая фиксируется либо в договоре при его подписании, либо в договоре при установлении порядка определения цены. В том случае, когда цена не зафиксирована в договоре и ее невозможно установить исходя из его условий, может быть применена цена на аналогичную продукцию. Таким образом, датой отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи является дата перехода права собственности на экспортируемую продукцию от экспортера к импортеру либо дата выполнения работ (оказания услуг).

В соответствии с Планом счетов финансовые результаты от продажи товаров, продукции, работ, услуг учитывают 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 продажи экспортной продукции (товара) на счете 90 "Продажи" можно выделить соответствующие субсчета. В частности, рабочим планом счетов может быть предусмотрена следующая структура счета 90 "Продажи" для отражения экспортных операций:

субсчет 1 "Выручка", в том числе аналитический счет "Выручка от продаж экспортной продукции";

субсчет 2 "Себестоимость продаж", в том числе:

аналитический счет "Себестоимость продаж экспортной продукции";

аналитический счет "Расходы, связанные с продажей экспортной продукции";

субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость";

субсчет 4 "Акцизы";

субсчет 9 "Прибыль (убыток) от продаж", в том числе аналитический счет "Прибыль (убыток) от продаж экспортной продукции".

Выручка в бухгалтерском учете фиксируется на момент ее признания. Бухгалтерские записи по счету 90 "Продажи" производят на основании первичных документов, подтверждающих отгрузку, переход права собственности и момент признания выручки.

На момент признания выручки у иностранного покупателя возникает задолженность за проданный ему товар в размере контрактной цены. Для расчетов с покупателями используется счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", на котором обобщают 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 данного условия целесообразно открыть к названному счету субсчета по расчетам с покупателями внутри страны в рублях и с иностранными покупателями и заказчиками в валюте, в частности:

субсчет 1 "Расчеты по авансам, полученным в рублях";

субсчет 2 "Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях";

субсчет 3 "Расчеты по авансам, полученным в валюте";

субсчет 4 "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте".

Приведем порядок учета операций, связанных с расчетами с иностранными покупателями (табл. 11).

**Журнал хозяйственных операций, связанных с расчетами  
с иностранными покупателями**

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Документ
1	2	3	4
1. Признана выручка от продаж продукции на экспорт	62 субсчет "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"	90 субсчет "Выручка", аналитический счет "Выручка от продаж экспортной продукции"	Расчетный документ; товаросопроводительные документы
2. Списана фактическая себестоимость экспортируемых товаров (продукции), работ, услуг	90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж", аналитический счет "Себестоимость продаж экспортной продукции"	45 субсчет "Товары экспортируемые, отгруженные в пути", или 41 субсчет "Товары экспортируемые", или 43 субсчет "Готовая экспортируемая продукция", или 20 субсчет "Производство экспортируемой продукции, работ, услуг"	Бухгалтерская справка
3. Списаны расходы на продажу, приходящиеся на данный контракт	90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж", аналитический счет "Расходы, связанные с продажей экспортной продукции "	44 "Расходы на продажу", субсчет "Расходы на продажу экспортируемой продукции (товаров)"	Бухгалтерская справка



1	2	3	4
4. Отражена прибыль от продаж	90 "Продажи", субсчет 9 "Прибыль (убыток) от продаж", аналитический счет "Прибыль (убыток) от продаж экспортной продукции"	99 "Прибыли и убытки"	Бухгалтерская справка
5. Отражен убыток от продаж	99 "Прибыли и убытки"	90 "Продажи", субсчет 9 "Прибыль (убыток) от продаж", аналитический счет "Прибыль (убыток) от продаж экспортной продукции"	Бухгалтерская справка
6. Поступила оплата от иностранного покупателя	52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет"	62 субсчет "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"	Уведомление банка Выписка с валютного счета
7. Выявлены курсовые разницы: - положительные - отрицательные	62 субсчет "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы"	91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы" 62 субсчет "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте"	Бухгалтерская справка

До момента поступления оплаты задолженность на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отражается в двух оценках: в иностранной валюте и рублевом эквиваленте. Именно поэтому на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" ежемесячно на отчетную дату исчисляется курсовая разница.

При поступлении выручки и подтверждении факта экспорта организация, осуществлявшая экспорт продукции, работ, услуг, имеет

право на вычет налога на добавленную стоимость, уплаченного за сырье, материальные ресурсы и услуги, которые отнесены на издержки производства и обращения.

Поступившая в соответствии с заключенным контрактом сумма аванса от иностранного покупателя относится на счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Расчеты по авансам, полученным в валюте" и в дальнейшем пересчету в связи с изменением курса валюты не подлежит. В соответствии с требованиями гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ налогом на добавленную стоимость не облагаются суммы авансовых платежей, полученные российскими организациями от иностранных и российских лиц в счет предстоящего экспорта товаров, работ и услуг.

После отгрузки экспортируемого товара, работы, услуги сумма поступившего аванса засчитывается в погашение задолженности иностранного покупателя. При этом, согласно ПБУ 3/2006, сумма выручки в рублевом выражении определяется на дату получения аванса.

Когда сумма аванса составляет только часть контрактной цены, на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте" остается сумма задолженности иностранного покупателя.

Рассмотрим учет экспортных операций без участия посредника на следующем примере (табл. 12).

Предположим, российская организация отгрузила иностранному покупателю товар контрактной стоимостью 20 000 евро. Товар реализован на условиях самовывоза со склада организации (условия поставки - EXW). Фактическая себестоимость реализованного товара равна 700 000 руб. НДС, предъявленный поставщиком и принятый организацией к вычету при приобретении товара, составляет 126 000 руб. При таможенном оформлении уплачена таможенная пошлина по адвалорной ставке 5%, таможенный сбор за таможенное оформление 1000 руб. На транзитный валютный счет поступила экспортная выручка в сумме 20 000 евро. Выручка от экспорта в полной сумме зачислена на текущий валютный счет.

В месяце реализации покупатель полностью рассчитался за полученный товар. Курс евро, установленный Банком России, составляет (условно): на дату отгрузки, оформления таможенной декларации, уплаты таможенных платежей - 41,13 руб./евро, на дату получения оплаты - 42,38 руб./евро.

Таблица 12

**Порядок отражения в бухгалтерском учете экспортных операций**

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма	Основание
1	2	3	4	5
Отгружены на экспорт товары	45	41	700 000 руб.	Накладная на отпуск продукции
Признана выручка от продажи товаров (20 000 евро · 41,13)	62	90/1	20 000 евро/ 822 600 руб.	Контракт, накладная на отпуск продукции, ГТД
Списана стоимость реализованных товаров	90/2	45	700 000 руб.	Справка-расчет
Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету	19/4	68	126 000 руб.	Книга покупок
Начислен таможенный сбор	44	76	1000 руб.	Декларация на товары
Начислена экспортная пошлина (20 000 евро · 5% · 41,13)	44	76	41 130 руб.	Декларация на товары
Уплачена экспортная пошлина	76	51	41 130 руб.	Выписка банка по расчетному счету
Уплачен таможенный сбор	76	51	1000 руб.	Выписка банка по расчетному счету
Коммерческие расходы отнесены на себестоимость продаж	90/2	44	42 130 руб.	Бухгалтерская справка-расчет
Получена экспортная выручка (20 000 евро · 42,38)	52/3	62	20 000 евро/ 847 600 руб.	Выписка банка по транзитному валютному счету
Отражена курсовая разница по расчетам с покупателем [20 000 евро · (42,38-41,13)]	62	91/1	25 000 руб.	Бухгалтерская справка-расчет

1	2	3	4	5
Отражено перечисление валютной выручки на текущий валютный счет (20 000 евро · 42,38)	52/1	52/3	20 000 евро/ 847 600 руб.	Выписка банка по транзитному и текущему валютным счетам
Принят к вычету "входной" НДС по реализованным на экспорт товарам	68	19	126 000	Книга покупок
Отражено сальдо прочих доходов и расходов заключительными оборотами месяца (без учета других хозяйственных операций)	91/9	99	25 000 руб.	Бухгалтерская справка-расчет
Заключительными оборотами месяца отражен финансовый результат (без учета других хозяйственных операций)	90/9	99	80 470 руб.	Бухгалтерская справка-расчет

Полученный от покупателя аванс (предоплата) не является доходом в бухгалтерском учете и отражается в составе кредиторской задолженности (абз. 4, 5 п. 3, п. 12 ПБУ 9/99).

Доходы организации от реализации товаров при условии получения аванса в счет их оплаты признаются в бухгалтерском учете в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату получения аванса (абз. 3 п. 9 ПБУ 3/2006).

Если организация применяет в налоговом учете кассовый метод, то в месяце получения аванса в бухгалтерском учете отражается возникновение вычитаемой временной разницы (ВВР) и отложенного налогового актива (ОНА). Это связано с тем, что в отличие от налогового учета сумма полученного аванса не является доходом в бухгалтерском учете. Указанные ВВР и ОНА будут погашены при признании дохода от реализации товара в бухгалтерском учете (п. п. 11, 14, 17 ПБУ 18/02) (табл. 13).

**Порядок отражения в бухгалтерском учете авансов  
по экспортным операциям у организаций, применяющих кассовый ме-  
тод признания доходов и расходов в налоговом учете**

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1	2	3
Получена предоплата от покупателя	52	62
Отражен отложенный налоговый актив	09	68
Признана выручка от реализации товара (продукции)	62	90-1
Списана фактическая себестоимость реализованного товара (продукции)	90-2	45(41,43)
Погашен отложенный налоговый актив	68	09

***Особенности исчисления НДС  
организациями-экспортерами***

Порядок исчисления, возмещения и уплаты налога на добавленную стоимость при экспорте регулируется гл. 21 НК РФ.

В соответствии с НК РФ реализация на экспорт товаров, работ, услуг является налогооблагаемой базой по НДС, ставка НДС, применяемая к данным операциям, равна 0 % при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих фактический экспорт товаров, работ, услуг. При этом суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные при приобретении товаров, использованных при осуществлении указанных операций, подлежат вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0 % при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов;

2) работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемых (оказываемых) российскими организациями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги)

по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру международного таможенного транзита;

4) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

5) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации;

б) припасов (топливо и горюче-смазочные материалы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река - море) плавания), вывезенных с территории Российской Федерации в таможенной процедуре перемещения припасов;

7) выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортных товаров за пределы территории Российской Федерации и вывозу с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке.

При поступлении аванса в счет экспортных поставок обязанности уплатить налог у экспортера не возникает (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Если экспорт товаров с территории РФ производится на территорию страны - участницы Таможенного союза, для подтверждения права на применение ставки 0% представляются документы, указанные в ст. 1 Протокола о товарах в Таможенном союзе (ст. 165 НК РФ не применяется).

Если товары экспортируются в страну, не являющуюся участницей Таможенного союза, либо непосредственно через границу РФ,

либо через единую границу Таможенного союза, то для обоснования нулевой ставки следует собирать пакет документов по ст. 165 НК РФ.

Согласно ст. 165 НК РФ, налогоплательщик обязан подтвердить правомерность применения налоговой ставки 0% путем представления в налоговые органы документов, перечисленных в ст. 165 НК РФ в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, одновременно с представлением налоговой декларации:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы единой таможенной территории Таможенного союза;

2) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуру экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации;

3) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. К таким документам относятся: поручение на отгрузку экспортируемых грузов морским транспортом, коносамент, морская накладная, международная авиационная грузовая накладная.

Если организация на 181-й день с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта не собрала полный пакет документов, то считается, что она не смогла подтвердить реальную экспортную операцию и нулевую ставку по НДС. В этом случае реализация товаров облагается НДС в общеустановленном порядке и организация-экспортер должна:

- на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы и определяемую как день отгрузки товаров на экспорт, начислить НДС с экспортной выручки документально не подтвержденной отгрузки (п. 9 ст. 167 НК РФ);

- для исчисления налоговой базы выручка рассчитывается по курсу ЦБ РФ на день отгрузки товара (п. 3 ст. 153 НК РФ);

- выписать счет-фактуру на стоимость неподтвержденной отгрузки с учетом ставки НДС 18% (10%) и зарегистрировать его в книге продаж через дополнительный лист за тот налоговый период, в котором произведена отгрузка экспортного товара;

- уменьшить начисленный налог на сумму "входного" НДС по приобретенным (принятым на учет) товарам (выполненным работам,

оказанным услугам), использованным для производства и (или) реализации товаров на экспорт (п. 3 ст. 172 НК РФ);

- уплатить начисленный НДС в бюджет за вычетом "входного" НДС;

- начислить и уплатить пени за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога;

- представить уточненную налоговую декларацию по НДС за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров. Исчисленный НДС отражается в разделе 6 "Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0% по которым документально не подтверждена" декларации по НДС. В этом же разделе декларации организация сможет отразить "входной" НДС, на который будет уменьшен исчисленный налог по ставкам 18 или 10%.

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

Порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 %, устанавливается принятой экспортером учетной политикой для целей налогообложения.

Распределение сумм "входного" НДС в данном случае возможно по одному из двух методов:

1) путем составления единой пропорции из трех составляющих:

- реализация товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 18%;

- реализация товаров (работ, услуг) на экспорт, облагаемых НДС по ставке 0%;

- реализация работ, услуг, местом реализации которых не признается территория РФ;

2) путем первоначального распределения суммы "входного" НДС между деятельностью, облагаемой НДС (как по ставке 18%, так и по ставке 0%), и деятельностью по реализации услуг, местом реализации которых не признается территория РФ, а затем уже распределения НДС, приходящегося на облагаемую деятельность, между реализацией по разным ставкам.



При реализации товаров (работ, услуг) на экспорт моментом определения налоговой базы по НДС 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 календарный день, считая с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта, момент определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Вычеты сумм НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, использованным в отношении операций по реализации на экспорт товаров (работ, услуг), производятся на момент определения налоговой базы.

Пунктом 3 ст. 172 НК РФ установлен особый порядок применения налоговых вычетов в отношении экспортных операций по реализации товаров (работ, услуг) - "входной" НДС по таким товарам (работам, услугам) принимается к вычету не в общем порядке, а на момент определения налоговой базы, установленный ст. 167 НК РФ. Вместе с тем, как показывает практика, не всегда известно заранее, какой товар (продукция) будет реализовываться на внутреннем рынке, а какой - на экспорт. В этой связи налогоплательщики производят налоговые вычеты по товарам (работам, услугам) при выполнении общих условий, установленных ст. 171 НК РФ, а затем при осуществлении экспортных операций восстанавливают налог. С 1 октября 2011 г. требование об обязательном восстановлении сумм НДС, ранее правомерно принятых к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, в случае их дальнейшего использования для экспортных операций установлено пп. 5 п. 3 ст. 170 НК РФ.

После 1 октября 2011 г. суммы НДС, ранее предъявленные к вычету по основным средствам и нематериальным активам, в случае их дальнейшего использования при совершении операций, облагаемых по нулевой ставке, подлежат восстановлению в полном размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки, независимо от того, использовались ли данные объекты полностью или частично для экспортных операций.

В этом случае суммы НДС, подлежащие восстановлению, отражаются в графе 5 по строке 100 разд. 3 декларации по НДС.

В рамках Таможенного союза перемещение большинства товаров осуществляется без таможенного оформления, и, соответственно, таможенные декларации на такие товары не составляются. Контроль

за уплатой косвенных налогов осуществляют налоговые органы. При этом документом, свидетельствующим о перемещении товаров с территории одного государства на территорию другого государства и об исполнении налоговых обязательств при ввозе, служит заявление о ввозе товаров.

В соответствии с п. 1 ст. 1 Протокола от 11.12.2009 "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе" при экспорте товаров с территории РФ на территорию Республики Беларусь или Республики Казахстан российским налогоплательщиком применяется нулевая ставка НДС при представлении в налоговый орган перечисленных ниже документов. Предоставляется также право на налоговые вычеты (зачеты) в порядке, аналогичном предусмотренному российским законодательством, применяемому в отношении товаров, экспортированных за пределы ТС.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки и налоговых вычетов в налоговый орган одновременно с декларацией по НДС представляются следующие документы (их копии):

1) договоры (контракты), на основании которых осуществляется экспорт товаров;

2) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное по форме, указанной в Приложении 1 к Протоколу об обмене информацией, с отметкой налогового органа государства - члена Таможенного союза, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств). Заявление представляется в оригинале или в копии по усмотрению налоговых органов государств - членов ТС;

3) транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории РФ на территорию Казахстана или Республики Беларусь. При отсутствии транспортных документов российская организация может представить в налоговые органы в пакете документов, обосновывающих правомерность применения нулевой ставки НДС, товарную накладную по форме N ТОРГ-12 (Письмо Минфина России от 18.05.2011 № 03-07-13/01-17);

4) иные документы, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС, предусмотренные законодательством РФ.

Эти документы представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров.

В целях исчисления НДС при реализации товаров датой отгрузки признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя товаров (первого перевозчика), либо дата выписки иного обязательного документа, предусмотренного законодательством государства - члена Таможенного союза для плательщика НДС.

Если товар вывозится из Российской Федерации не на территорию государства - члена Таможенного союза, а через нее в третью страну, то право на применение нулевой ставки по НДС подтверждается следующим образом: в пакете подтверждающих документов представляются таможенная декларация (ее копия) и копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление вышеуказанного вывоза товаров (пп. 3 и 4 п. 1 ст. 165 НК РФ). Отметки, свидетельствующие о фактическом вывозе товаров, при вывозе через территорию Республики Казахстан или Республики Белоруссии, проставляются пограничными таможенными органами Казахстана или Белоруссии.

На рис. 1. показана схема документооборота при экспорте товаров в страны Таможенного союза (Республику Казахстан).

1. Экспортер представляет в налоговый орган:

- налоговую декларацию;
- договоры, на основании которых производится экспорт;
- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа страны-импортера;
- транспортные документы;
- иные документы, предусмотренные законодательством.

2. Импортер представляет в налоговый орган своей страны:

- налоговую декларацию;
- заявление на бумажном носителе (4 экз.) и в электронном виде;
- выписку банка, подтверждающую уплату косвенных налогов по импортированным товарам;
- транспортные документы;
- счета-фактуры;
- договоры, на основании которых приобретены импортированные товары;
- информационное сообщение;
- договоры комиссии, поручения, агентские договоры;

- договоры, на основании которых приобретены импортированные товары по договорам комиссии, поручения, агентским договорам.



**Рис. 1. Сроки и порядок документооборота при экспорте товаров**

Если налогоплательщик представит документы по истечении установленного срока, уплаченные суммы НДС подлежат вычету (зачету) и возврату в соответствии с законодательством РФ. Суммы пеней и штрафов, начисленные и уплаченные за нарушение сроков уплаты косвенных налогов возврату не подлежат.

Порядок бухгалтерского учета НДС в бухгалтерском учете в случае неподтверждения экспорта разъяснен в Письме Минфина России от 27.05.2003 № 16-00-14/177, в котором указано, что на 181-й день после таможенного оформления товара следует сделать следующую запись:

Д-т 68, субсчет "НДС к возмещению"

К-т 68, субсчет "НДС к начислению" - начислен НДС с документально не подтвержденных сумм выручки.

Возможен также другой вариант учета начисления НДС в случае неподтверждения экспорта:

Д-т 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет "НДС, уплаченный по операциям, применение нулевой ставки по которым не подтверждено"

К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" - начислен НДС с выручки от реализации товара при неподтверждении нулевой ставки по НДС.

Вычет сумм "входного" НДС, предъявленного поставщиками товара отражается записью:

Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам"

К-т 19, субсчет 4.

Суммы причитающихся к уплате пеней показываются в учете:

Д-т 99 "Прибыли и убытки"

К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Уплата НДС и суммы пеней в бюджет:

Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам"

К-т 51 "Расчетные счета".

Если организация до истечения трех лет после налогового периода, в котором был уплачен НДС, соберет документы, подтверждающие применение ставки НДС 0%, то на последнее число квартала, в котором собраны указанные документы, сможет принять к вычету сумму налога, исчисленную по не подтвержденному ранее экспорту.

Для этого в налоговый орган необходимо представить собранный пакет документов вместе с декларацией по НДС. В данной ситуации организация должна заполнить разд. 4 декларации по НДС.

Сумма НДС, уплаченная с экспортной операции, возвращается в порядке, предусмотренном ст. ст. 176, 176.1 (абз. 2 п. 9 ст. 165 НК РФ).

В бухгалтерском учете вычет суммы НДС, исчисленной с выручки от реализации товаров иностранному покупателю при подтверждении применения ставки НДС 0%, отражается записью:

Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам"

К-т 19, отдельный субсчет "НДС, уплаченный по операциям, применение нулевой ставки по которым не подтверждено".

Если организация в течение трех лет не представит в налоговый орган документы для подтверждения правомерности применения налоговой ставки 0%, то сумма НДС, исчисленная по реализации товара иностранному покупателю, в бухгалтерском учете относится на прочие расходы:

Д-т 91 "Прочие доходы и расходы".

К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам", 19, отдельный субсчет "НДС, уплаченный по операциям, применение нулевой ставки по которым не подтверждено" - отражен НДС, исчисленный по неподтвержденному экспорту.

Данная сумма налога не может быть учтена в расходах при исчислении налога на прибыль, поскольку не отвечает требованиям ст. 252 НК РФ (Письма Минфина России от 29.11.2007 № 03-03-05/258, от 17.07.2007 № 03-03-06/1/498).

Налоговым вычетом по НДС налогоплательщик может воспользоваться при реализации продукции на экспорт при условии ведения им раздельного учета сумм этого налога по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении операций по реализации товаров.

НК РФ не устанавливает специальных правил ведения раздельного учета сумм "входного" НДС. Налогоплательщик может самостоятельно его определить и отразить в приказе об учетной политике организации (п. 10 ст. 165 НК РФ).

Согласно положениям ст. 153 НК РФ сумма НДС определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. Кроме того, нужно также раздельно учитывать суммы "входного" НДС по товарам, работам, услугам, которые используются в операциях, облагаемых по ставке 0%, и в других операциях.

На практике раздельный учет НДС, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг), ведется с учетом следующих показателей:

- стоимости реализуемых на экспорт и на внутреннем рынке товаров;
- фактических расходов;
- удельной доли экспортированной продукции в количественном исчислении в общем объеме реализованной продукции;
- удельной доли экспортированной продукции по себестоимости в общей себестоимости отгруженной продукции;
- иных показателей, выбранных налогоплательщиком с учетом особенностей его деятельности.

В учетной политике необходимо указать используемый метод раздельного учета, например:

а) пропорционально стоимости поступивших (произведенных организацией) товаров. При данном методе необходимо заранее знать, какие товары будут реализованы на экспорт, а какие - на внутреннем рынке.

Если организация приобретает материалы, которые полностью предназначены для производства экспортной продукции, то учет можно построить следующим образом:

Д-т 10 "Материалы", субсчет "Материалы для производства экспортной продукции",

К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - приняты на учет материалы;

Д-т 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "НДС по экспортным операциям",

К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - учтен предъявленный НДС;

Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС",

К-т 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "НДС по экспортным операциям", - принят к вычету НДС в периоде подтверждения экспорта в порядке, определенном ст. 165 НК РФ, или в периоде отгрузки готовой продукции при неподтвержденном экспорте;

б) по объемам продаж. При его применении к счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" следует открывать дополнительные субсчета: субсчет "НДС по экспортным операциям", субсчет "НДС по операциям на внутреннем рынке".

В течение налогового периода весь "входной" НДС накапливается на субсчетах "Налог на добавленную стоимость по приобретению основных средств", "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам", "Налог на добавленную стои-

мость по приобретенным материально-производственным запасам". В конце отчетного периода определяется доля выручки от реализации экспортных товаров в общей выручке организации. Полученный результат умножается на сумму НДС, отраженного, например, на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам", что позволит определить сумму НДС, которая должна быть отражена на счете 19, субсчет "НДС по экспортным операциям", и принимается к зачету в подтверждение ставки 0%.

### ***Особенности исчисления акцизов организациями-экспортерами***

Порядок исчисления, возмещения и уплаты акцизов при экспорте регулируется гл. 22 НК РФ.

Согласно ст. 181 НК РФ, подакцизными товарами признаются:

- 1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- 2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %, кроме лекарственных, лечебно-профилактических, диагностических средств, препаратов ветеринарного назначения, парфюмерно-косметической продукции, прошедших государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти;
- 3) алкогольная продукция;
- 4) пиво;
- 5) табачная продукция;
- 6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);
- 7) автомобильный бензин;
- 8) дизельное топливо;
- 9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- 10) прямогонный бензин.

В соответствии со ст. 183 НК РФ освобождается от налогообложения акцизами реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли при



условии ведения и наличия отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Экспортер освобождается от уплаты акциза при реализации произведенных им подакцизных товаров и (или) передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации при представлении в налоговый орган поручительства банка (банковской гарантии), которое должно предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления в течение 180 календарных дней со дня реализации указанных товаров следующих документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и (или) пеней:

1) контракт экспортера с контрагентом на поставку подакцизных товаров;

2) платежные документы и выписка банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет экспортера в российском банке;

3) таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенной процедуре экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации;

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских таможенных органов места убытия.

При непредставлении или представлении в неполном объеме перечисленных документов, подтверждающих факт вывоза подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации, которые должны быть представлены в налоговые органы по месту нахождения организации, по указанным подакцижным товарам акциз уплачивается в порядке, установленном гл. 22 НК РФ в отношении операций с подакцизными товарами на территории Российской Федерации, т.е. обязанность уплатить сумму акциза и пени возникает у банка, давшего организации гарантию (поручительство).

Если впоследствии экспортер представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие освобождение от налогообложения, уплаченные суммы налога подлежат возмещению.

При вывозе подакцизных товаров с территории Российской Федерации на территорию государств - членов Таможенного союза порядок подтверждения права на освобождение от уплаты акциза устанавливается Правительством РФ, в том числе на основе международных договоров государств - членов Таможенного союза с правительствами указанных государств (п. 2 ст. 186 НК РФ).

Порядок документального подтверждения права на освобождение от акцизов экспортируемых подакцизных товаров внутри Таможенного союза установлен п. 1 ст. 1 Протокола от 11.12.2009 "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе". Протокол самодостаточен и не требует дополнительного порядка, утвержденного Правительством РФ (Письмо Минфина России от 14.04.2011 № 03-07-06/110).

Согласно ст. 1 указанного Протокола при экспорте товаров с территории одного государства - члена Таможенного союза на территорию такого же государства налогоплательщиком государства, с территории которого вывезены товары, применяются как нулевая ставка по НДС, так и освобождение от уплаты акцизов. Льгота дается при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных этой же статьей Протокола:

1) договор (контракт), на основании которого осуществляется экспорт товаров (в т.ч. договоры (контракты) лизинга, товарного кредита, на изготовление товаров, на переработку давальческого сырья);

2) транспортные (товаросопроводительные) документы;

3) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленное по форме, представленной в Приложении 1 к Протоколу от 11 декабря 2009 г. "Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств - членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов", с отметкой налогового органа государства - члена Таможенного союза, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств);

4) иные документы, предусмотренные законодательством государства - члена Таможенного союза, с территории которого экспортированы товары (для отдельных случаев).

Предоставление поручительства банка или банковской гарантии для освобождения от налогообложения акцизом при экспорте товаров в страны Таможенного союза не требуется.

Подтверждающие освобождение документы, предусмотренные Протоколом, представляются в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров. В целях исчисления акцизов по подакцизным товарам, произведенным из собственного сырья, датой отгрузки товаров признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя (получателя) товаров.

Объем товаров, ставки акцизов, действующие на дату отгрузки вывозимых в государства - члены Таможенного союза подакцизных товаров, а также суммы акцизов подлежат отражению в соответствующей налоговой декларации по акцизам.

Налоговый орган проверяет обоснованность освобождения от уплаты акцизов и налоговых вычетов, а также выносит соответствующее решение.

При непредставлении необходимых документов в установленный срок суммы акцизов подлежат уплате в бюджет за налоговый (отчетный) период, на который приходится дата отгрузки товаров. До истечения этого срока у налогоплательщика государства - члена Таможенного союза обязанностей по уплате акциза не возникает.

### ***Особенности исчисления налога на прибыль***

В налоговом учете дата получения дохода по экспортной продаже определяется в общеустановленном порядке. То есть доход от реализации признается на дату перехода права собственности на товар (п. 1 ст. 39 и п. 3 ст. 271 НК РФ).

Выручка по экспортному контракту, полученная в иностранной валюте, в налоговом учете подлежит пересчету в рубли.

Если оплата товара произошла после отгрузки, то доход от продажи пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату реализации (перехода права собственности) в соответствии с п. 8 ст. 271 и ст. 316 Налогового кодекса.

Если по экспортному товару поступила предоплата, экспортная выручка пересчитывается по курсу на дату получения аванса (в части, приходящейся на аванс).

При доначислении НДС по неподтвержденному экспорту доначисленная сумма НДС не уменьшает налогооблагаемую прибыль, так

как не соответствует критериям расходов ст. 252 Налогового кодекса (письма Минфина России от 29.11.2007 № 03-03-05/258 и ФНС России от 14.12.2007 № ШТ-6-03/967@). При последующем подтверждении нулевой ставки возмещаемый НДС в налоговом учете в составе доходов не учитывается.

В связи с колебанием курса иностранной валюты у экспортера могут возникать как положительные, так и отрицательные курсовые разницы, которые включаются на последний день текущего месяца, а также на дату исполнения иностранным покупателем обязательств по оплате соответственно в состав внереализационных доходов или внереализационных расходов (п. 11 ст. 250, пп. 5 п. 1 ст. 265, пп. 7 п. 4 ст. 271, пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ). При этом курсовые разницы по суммам авансов, полученных в иностранной валюте, не возникают (п. 11 ст. 250, пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При применении кассового метода курсовые разницы не возникают, так как пересчет в рубли производится только на дату фактического получения средств или погашения задолженности перед поставщиком иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ).

### **2.3. Учет экспортных операций с участием посредника**

Необходимость воспользоваться услугами иностранной фирмы - посредника для реализации товара за рубежом может возникнуть у российской организации - экспортера по разным причинам. Одной из причин может являться недостаточное знание рынка конкретного зарубежного государства, куда экспортер намерен продавать свой товар: пользуется ли товар спросом в этой стране, в каком объеме и по какой цене его можно реализовывать, насколько надежны потенциальные покупатели и т.д.

Если у российского экспортера нет в данной стране ни филиала, ни дочернего предприятия, ему целесообразно заключить с иностранной фирмой - посредником посреднический договор, условия которого не должны противоречить нормам ГК РФ.

Действующее гражданское законодательство выделяет три разновидности посреднических сделок - договоры поручения, комиссии и агентский договор.

Согласно ст. 971 ГК РФ, по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обя-

занности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Согласно 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.

Согласно ст. 1005 ГК РФ, по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Хотя договор агентирования является самостоятельным хозяйственным договором, синтезирующим в себе договоры комиссии и поручения, конкретные сделки, хозяйственные операции, совершаемые агентом для принципала, укладываются в рамки договоров комиссии и поручения.

Можно выделить две основные особенности посреднических договоров, которые определяют порядок бухгалтерского учета и схему налогообложения сделок по ним:

✓ имущество, с которым ведутся операции (заключаются сделки купли-продажи, подряда и т.п.), принадлежит комитенту (доверителю, принципалу) на праве собственности независимо от того, у кого оно находится при совершении операций по сделке;

✓ в зависимости от выбранного вида посреднической сделки меняется объем обязательств по расчетам между посредниками (комиссионером, агентом, поверенным) и третьими лицами, т.е. поставщиками, покупателями или подрядчиками комитента, доверителя или принципала.

Рассмотрим подробнее порядок совершения операций и бухгалтерский учет при заключении с посредником договора комиссии.

Комиссионер должен найти на товар покупателя и заключить с ним от своего имени договор купли-продажи, а российский экспортер, не являясь стороной договора купли-продажи, должен поставить товар покупателю и возместить комиссионеру расходы, связанные с

исполнением поручения комитента, а также выплатить комиссионеру вознаграждение за оказанные им услуги. Привлечение посредника при осуществлении внешнеторговых сделок предпочтительно для экспортера, поскольку посредник, как правило, имеет более богатый опыт работы на внешнем рынке. Поэтому сумма комиссионного вознаграждения нередко оказывается меньше тех издержек, которые в обычной практике несет экспортер, осуществляя самостоятельно операции в области ВЭД.

При этом по договору комиссии право собственности на товар не переходит к комиссионеру. Данное право остается у экспортера и передается непосредственно покупателю, минуя комиссионера. Момент перехода права собственности устанавливается условиями договора купли-продажи.

Предметом договора комиссии является совершение комиссионной сделки, т.е. комиссионер совершает не фактические действия, а юридические - заключает одну или несколько сделок. Оказание каких-либо других возмездных услуг, не связанных с заключением сделки, не входит в обязанности комиссионера. Если он их оказывает, то это будут уже дополнительные услуги, и договор между комитентом и комиссионером признается смешанным договором (содержит элементы договора комиссии и договора возмездного оказания услуг). Расходы по дополнительным услугам оплачиваются в общем порядке, а возмещаются комитентом комиссионеру только те расходы, которые связаны с выполнением поручения комитента по заключению сделок с покупателями.

Последовательность действий по исполнению стандартных условий договора комиссии:

- ✓ комиссионер заключает договор купли-продажи с третьим лицом и передает отгрузочные реквизиты комитенту, т.е. на момент отгрузки товара с территории Российской Федерации уже имеется конкретный покупатель, с которым комиссионер заключил договор купли-продажи;

- ✓ комитент отгружает товар по указанным реквизитам с территории Российской Федерации, возможна отгрузка товара в адрес покупателя, минуя склад комиссионера.

Приведем порядок учета экспортных операций с участием посредника (табл. 14).

**Порядок учета реализации товаров на экспорт с участием посредника**

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Величина
Зачислена задолженность за покупателем при получении извещения комиссионера о реализации	62 (76)	90/1	Валютная выручка (контрактная стоимость)
Списаны на реализацию экспортные товары	90/2	45	Учетная оценка на дату признания дохода
Начислено комиссионное вознаграждение посреднику	44	76	Сумма вознаграждения (извещение посредника)
Начислены к возмещению посреднику его расходы за счет комитента	44	76	Расходы в рублях и иностранной валюте
Списаны на реализацию коммерческие расходы	90/2	44	Коммерческие расходы
Начислена задолженность за посредником	76	62	Валютная выручка - Сумма вознаграждения и возмещения расходов
Произведен пересчет рублевой оценки задолженности за покупателем на дату расчета	62	91/1	Сумма курсовой разницы
Получена на транзитный валютный счет сумма выручки от комиссионера	52	76 (62)	Валютная выручка
Учтена положительная курсовая разница в рублевой оценке задолженности за комиссионером	76	91/1	Курсовая разница
Выявлен финансовый результат от реализации	90/9	99	Разность по кредиту и дебету

В бухгалтерском учете организации-комиссионера операции отражаются следующим образом (табл. 15).

**Бухгалтерский учет экспортных операций  
у посредника-комиссионера**

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета	Величина
Получен товар на комиссию	004		Контрактная стоимость
Отражена продажа товара	62	76	Контрактная стоимость
Передан товар покупателю		004	Контрактная стоимость
Оплачена экспортная таможенная пошлина, таможенный сбор	76	51	Вывозная таможенная пошлина, таможенный сбор
Отражена задолженность комитента по оплате экспортной пошлины	76	76	Вывозная таможенная пошлина, таможенный сбор
Начислено комиссионное вознаграждение	76	90/1	Комиссионное вознаграждение
Начислена сумма НДС по комиссионному вознаграждению	90/3	68	НДС
Получены денежные средства от комитента	51	76	Сумма возмещения таможенной пошлины и таможенных сборов
Получена экспортная выручка от покупателя	52	62	Контрактная стоимость
Перечислена комитенту экспортная выручка, полу- ченная от покупателя	76	52	Контрактная стоимость за вычетом комиссион- ного вознаграждения
Заключительными оборота- ми месяца отражается финансовый результат	90/9	99	Прибыль от обычных видов деятельности



Одной из разновидностей договора комиссии является договор поставки на условиях консигнации, при котором товар отгружается в адрес покупателей не продавцом - собственником товара, а с консигнационного склада посредника, куда он был завезен предварительно для реализации. Право собственности на товар остается у продавца до момента продажи товара и переходит от него к покупателю.

Сторонами договора поставки на условиях консигнации являются:

- ✓ консигнант-комитент (собственник товара);
- ✓ консигнатор-комиссионер, выполняющий поручение консигнанта по заключению сделок с покупателями на продажу им товара от своего имени, но за счет консигнанта.

Договор поставки на условиях консигнации может быть заключен как с российским посредником, так и с иностранной фирмой. Российский экспортер может поставлять товар на экспорт через иностранного посредника, заключая с ним договор комиссии или договор поставки на условиях консигнации, являющийся разновидностью договора комиссии.

В первом случае товар отгружается российским экспортером непосредственно в адрес конкретных иностранных покупателей, с которыми иностранный посредник заключил договоры купли-продажи, минуя склад иностранной фирмы - посредника (комиссионера).

Во втором случае российский экспортер отгружает товар на склад иностранной фирмы - посредника (консигнатора), а затем иностранный посредник заключает договоры купли-продажи с конкретными покупателями и отгружает им товар с консигнационного склада.

Расчеты между консигнатором и консигнантом за реализованные товары осуществляются по мере продаж. Консигнатор в установленные сроки представляет консигнанту отчеты о движении товаров на консигнационном складе и об их остатках. Своевременное представление отчетов дает возможность экспортеру вовремя отражать в учете реализацию товаров.

Консигнатор несет ответственность перед экспортером за сохранность полученного от него товара, поэтому он должен застраховать его в пользу консигнанта. Однако консигнатор не несет ответственности за исполнение обязательств третьими лицами по сделкам с ними, если иное не предусмотрено в договоре между консигнатором и консигнантом. Поэтому экспортер (консигнант) в этом случае несет риск неоплаты покупателем реализованного ему товара. Застраховать

себя от таких потерь он может путем включения в договор поставки специальной оговорки - "делькредере", которая означает поручительство консигнатора за исполнение договоров, заключенных им с третьими лицами. Тогда в случае неоплаты товара покупателем консигнатор обязан сам оплатить этот товар экспортеру. Но за это он получает дополнительное вознаграждение.

Последовательность совершения операций по консигнационному договору:

- ✓ владелец (консигнант) отгружает товар с территории Российской Федерации в адрес комиссионера еще до заключения им договоров купли-продажи с третьими лицами;
- ✓ получив товар и поместив его на свой склад, комиссионер совершает с ним сделки купли-продажи, заключает договоры с третьими лицами и отгружает им товар со своего склада.

Таким образом, при наличии всех элементов договора комиссии существенное отличие от него договора поставки на условиях консигнации заключается в том, что по этому договору товар до его продажи третьим лицам находится на складе комиссионера в стране потенциального покупателя и при продаже отгружается в адрес покупателя не с территории Российской Федерации (как по договору комиссии), а с территории иностранного государства. Данное обстоятельство влияет на налоговые последствия внешнеэкономической сделки в отношении НДС.

В соответствии с НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации. При этом ст. 147 НК РФ установлено, что в целях применения НДС территория Российской Федерации признается местом реализации товара в том случае, если этот товар в начале отгрузки находится на ее территории.

При обоих вариантах заключения посреднического договора (комиссии или консигнации) товар вывозится в таможенной процедуре экспорта.

При первом варианте, когда комиссионер заключает договоры купли-продажи с третьими лицами до отгрузки товара с территории Российской Федерации, у российского экспортера возникает объект налогообложения с применением ставки 0%, так как в начале отгрузки товара в адрес покупателя он находится на территории Российской Федерации и, следовательно, Российская Федерация признается местом его реализации. В этом случае при соответствующем подтвер-

ждении экспортера пакетом документов, установленных ст. 165 НК РФ, применяется ставка налога 0% и, соответственно, может быть предъявлен к вычету "входной" НДС.

При втором варианте товар вывозится с территории Российской Федерации сначала в адрес комиссионера, а затем, после заключения комиссионером договоров купли-продажи с третьими лицами, этот товар отправляется со склада комиссионера в адрес покупателя, то объекта налогообложения у российского экспортера не возникает: проданный зарубежному покупателю товар отгружается ему не с территории Российской Федерации, а с территории иностранного государства, в силу чего территория Российской Федерации не признается местом его реализации. При отсутствии объекта налогообложения "входной" НДС, согласно НК РФ, не может быть предъявлен к вычету и включается в стоимость приобретаемых для производства экспортной продукции товаров, работ и услуг

Расходы по доставке товара консигнатору несет консигнант, так как они не могут быть предметом договора комиссии (договора поставки на условиях консигнации).

Расходы по хранению товара на консигнационном складе являются расходами консигнатора, так как они связаны с содержанием собственных или арендованных складских помещений. Они покрываются за счет доходов от комиссионной деятельности.

Расходы, связанные с возвратом товара в том случае, если он не будет реализован покупателям, при отсутствии в этом вины консигнатора их несет собственник товара (консигнант-комитент).

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете российского экспортера операций по исполнению договора поставки на условиях консигнации (табл. 16).

Предположим, организация отгрузила посреднику товар, себестоимость которого составляет 100 000 руб., контрактная стоимость - 10 000 долл. США. Комиссионное вознаграждение составляет 10 % от контрактной стоимости, расходы консигнатора - 500 долл. США. Расходы по доставке товара консигнатору - 30 000 руб. и 1000 долл. США.

Курс доллара США на дату продажи товара покупателю - 25 руб. за доллар США, на дату получения выручки - 24,50 руб. за доллар США.

Таблица 16

## Бухгалтерский учет экспортных операций с участием посредника

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма	Основание
1	2	3	4	5
Отгружена готовая продукция, товары в адрес иностранной фирмы-комиссионера	45	43 (41)	100 000 руб.	Накладная
Оплачены расходы по доставке товара консигнатору в рублях и в иностранной валюте (25 руб. · 1000 долл.США)	44	51	30 000 руб.	Выписка банка
	44	52	1000 долл. США/ 25 000 руб.	Выписка банка
Отражена выручка от продажи товара с консигнационного склада (10 000 долл. США × × 25,00)	76/6	90/1	10 000 долл. США/ 250 000 руб.	Извещение комиссионера Бухгалтерская справка-расчет
Начислено комиссионное вознаграждение консигнатору (10% от суммы выручки)	44	76/6	1000 долл. США/ 25 000 руб.	Извещение комиссионера Бухгалтерская справка-расчет
Списана себестоимость проданной продукции	90/2	45	100 000 руб.	Бухгалтерская справка
Отражены затраты комиссионера, произведенные им за счет комитента и признанные комитентом (500 долл. США · 25,00)	44	76/6	500 долл. США/ 12 500 руб.	Отчет комиссионера
Расходы на продажу включены в себестоимость продаж (30000+25000+25000+ +12500)	90/2	44	92 500 руб.	Бухгалтерская справка-расчет

1	2	3	4	5
Заключительными оборотами месяца отражен финансовый результат (без учета других доходов и расходов)	90/9	99	57 500 руб.	Бухгалтерская справка-расчет
Получена экспортная выручка через комиссионера [(10 000 долл. США - 1000 долл. США - 500 долл. США) · 24,50]	52/тр.	76/6	8500 долл. США/ 208 250 руб.	Выписка банка по транзитному валютному счету
Отражена курсовая разница по расчетам с комиссионером [8500 долл. США × × (24,5 - 25,00)]	91/2	76/6	4250 руб.	Бухгалтерская справка-расчет

С точки зрения налоговых последствий для российского экспортера разница между договором комиссии и договором поставки на условиях консигнации имеет существенное значение.

При первом варианте, когда комиссионер заключает договоры купли-продажи с третьими лицами до отгрузки товара с территории Российской Федерации, у российского экспортера (комитента) возникает объект налогообложения с применением ставки 0% по следующим критериям:

✓ товар отгружается в адрес иностранного покупателя с территории Российской Федерации, в начале отгрузки находится на ее территории. В соответствии со ст. 147 НК РФ местом реализации этого товара в таком случае признается территория Российской Федерации. Операции по реализации товара на территории Российской Федерации являются объектом налогообложения;

✓ в соответствии с Федеральным законом № 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" вывоз товара с таможенной территории Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе называется экспортом. Следовательно, товар вывозится в таможенной процедуре экспорта;

✓ в отношении экспортных товаров при соответствующем подтверждении экспорта пакетом документов, установленных НК РФ, применяется ставка 0%. Соответственно, "входной" НДС может быть предъявлен к вычету.

Таким образом, при первом варианте у экспортера-комитента возникают объект налогообложения по ставке 0% и право на вычет "входного" НДС.

При втором варианте, когда товар с территории Российской Федерации отгружается в адрес комиссионера-консигнатора и только потом, после заключения комиссионером договоров купли-продажи с третьими лицами, этот товар отгружается покупателям с консигнационного склада, у российского экспортера объект налогообложения не возникает по следующим основаниям:

✓ отгрузка товара в адрес комиссионера-консигнатора с точки зрения таможенного режима является экспортом, так как имеет место вывоз товара без обязательства об обратном ввозе. Однако при этом отсутствует реализация, поскольку к комиссионеру не переходит право собственности. Следовательно, при отгрузке товара комиссионеру на консигнационный склад у консигнанта - российского экспортера не возникает объекта налогообложения;

✓ товар в начале отгрузки по договору купли-продажи находится не на территории Российской Федерации, а на территории иностранного государства. Таким образом, в соответствии со ст. 147 НК РФ территория Российской Федерации не признается местом реализации этого товара. Следовательно, не возникает объекта налогообложения и при отгрузке товара покупателям.

При отсутствии объекта налогообложения, согласно НК РФ, "входной" НДС у российского экспортера не может быть предъявлен к вычету и включается в стоимость приобретенных материальных ценностей, работ, услуг.

Таким образом, с точки зрения налогообложения для российского экспортера предпочтительнее первый вариант: он позволяет предъявить к вычету "входной" НДС и тем самым не увеличивать себестоимость произведенной продукции или закупленных товаров, предназначенных на экспорт.

При расчетах с консигнатором необходимо учесть требования налогового законодательства Российской Федерации в отношении налога на добавленную стоимость и налога на доходы иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации. Комиссионное вознаграждение консигнатора - это его доход, источником вы-

платы которого является резидент. Доход получен за оказание услуг резиденту.

Объект обложения налогом на добавленную стоимость появляется в том случае, если местом реализации услуги признается территория Российской Федерации. В соответствии со ст. 148 НК РФ территория Российской Федерации признается местом реализации данной услуги в том случае, если исполнитель услуги осуществляет свою деятельность на территории Российской Федерации. Подтверждением этого является наличие одного из следующих критериев:

- ✓ регистрация на территории Российской Федерации;
- ✓ наличие представительства, через которое заключался договор с нерезидентом.

Таким образом, объект обложения НДС появляется только в том случае, когда договор с консигнатором заключается через представительство этой фирмы на территории Российской Федерации.

По налогу на доходы иностранных юридических лиц объект налогообложения возникает в том случае, если нерезидент осуществляет на территории Российской Федерации предпринимательскую деятельность на регулярной основе через обособленное подразделение (ст. 306 НК РФ). Данная услуга оказана резиденту Российской Федерации на территории иностранного государства. Резидент является только источником выплаты дохода. Однако сам источник дохода (т.е. деятельность) находится не на территории Российской Федерации, а на территории иностранного государства. Поэтому объекта налогообложения не возникает.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Гражданский кодекс РФ. Ч. 1, 2\*.

Налоговый кодекс РФ. Ч. 1, 2.

Трудовой кодекс РФ.

Таможенный кодекс Таможенного союза: приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17 (ред. от 16.04.2010)

Инструкция о порядке заполнения декларации на товары: Решение Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 257 (ред. от 09.12.2011) "Об Инструкциях по заполнению таможенных деклараций и формах таможенных деклараций"

О проблемных вопросах, связанных с функционированием единой таможенной территории, и практике реализации механизмов Таможенного союза: Решение Комиссии Таможенного союза от 17.08.2010 № 335

Единый таможенный тариф Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации (ЕТТ ТС): Решение Комиссии Таможенного союза от 18.11.2011 № 850 (ред. от 09.12.2011) "О новой редакции единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза и Единого таможенного тарифа Таможенного союза"

Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008

О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 (ред. от 11.12.2009)

Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств - членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов: Протокол от 11.12.2009

О таможенном регулировании в Российской Федерации: Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ (ред. от 06.12.2011)

---

\* Нормативные документы представлены в соответствии с текстом ИСС "КонсультантПлюс".



О валютном регулировании и валютном контроле: федер. закон РФ от 10 дек. 2003 г. № 173-ФЗ // Рос. газ. 1992. № 240.

О таможенном тарифе: закон РФ: принят 16 апр. 1993 г. № 5003-1 (ред. 30 дек. 2001 г.) // Рос. газ. 1993. № 107.

О переводном и простом векселе: Федеральный закон от 11.03.1997 № 48-ФЗ

Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности: федер. закон РФ от 8 дек. 2003 г. № 164-ФЗ.

Об экспорте газа: Федеральный закон от 18 июля 2006 г. № 117-ФЗ

О лицензировании и квотировании экспорта и импорта товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 6 ноября 1992 года № 854

О таможенном тарифе Российской Федерации и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности: постановление Правительства РФ от 30 дек. 2001 г. № 830.

Положение об особенностях направления работников в служебные командировки: Постановление Правительства РФ от 13.10.2008 № 749

Правила определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 13.08.2006 № 500 (ред. от 02.10.2009) "О Порядке определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации"

О ставках таможенных сборов за таможенное оформление товаров: постановление Правительства РФ от 28 нояб. 2004 г. № 863.

Положение о порядке проведения конкурсов и аукционов по продаже экспортных и импортных квот при введении Правительством Российской Федерации количественных ограничений: постановление Правительства РФ от 31.10.1996 № 1299 (ред. от 14.02.2009)

Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые с территории Российской Федерации за пределы государств - участников соглашений о Таможенном союзе, и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 23.12.2006 № 795(ред. от 01.11.2011)

О присоединении Российской Федерации к Конвенции о международных железнодорожных перевозках (КОТИФ) от 9 мая 1980 г. в редакции Протокола об изменениях от 3 июня 1999 г.: Постановление Правительства РФ от 15.06.2009 № 487

Об утверждении правил представления резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 28.12.2005 № 819 (ред. от 15.07.2008)

О порядке оформления экспортных и импортных разрешительных документов: приказ Минэкономразвития РФ от 11.08.2000 № 17 (ред. от 01.03.2002)

О предоставлении режима наиболее благоприятствуемой нации: Приказ ФТС РФ от 22.12.2011 № 2601

Международные правила толкования торговых терминов "Инкотермс 2010" (публикация МТП N 715)

О взимании акцизов: Приказ ФТС РФ от 30.12.2010 № 2750 (ред. от 08.04.2011).

Порядок замены (корректировки) существенных сведений (товар, грузополучатель, пункт поставки и т.п.) в товаросопроводительных документах: Письмо ФНС РФ от 21.08.2009 № ШС-22-3/660@ "О направлении систематизированных материалов по документированию операций при транспортировке товаров"

ОК (МК (ИСО 4217) 003-97) 014-2000. Общероссийский классификатор валют: Постановлением Госстандарта РФ от 25.12.2000 № 405-ст (ред. от 24.05.2011)

ОК (МК (ИСО 3166) 004-97) 025-2001. Общероссийский классификатор стран мира: Постановление Госстандарта РФ от 14.12.2001 № 529-ст (ред. от 24.05.2011)

Унифицированные правила и обычаи для документарных аккредитивов UCP 600 (публикация МТП N 600).

Об утверждении форм уведомлений об открытии (закрытии), об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской Федерации, и о наличии счета в банке за пределами территории Российской Федерации: Приказ ФНС РФ от 21.09.2010 N ММВ-7-6/457@

О порядке осуществления уполномоченными банками (филиалами) отдельных видов банковских операций с наличной иностранной валютой и операций с чеками (в том числе дорожными чеками), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, с участием физических лиц: Инструкция Банка России от 16.09.2010 № 136-И

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом Минфина России 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 24 марта 2000 г.).

Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ-3/2006): положение по бухгалтерскому учету: утв. Приказом Минфина России 27 нояб. 2006 г. № 154н.

Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01): положение по бухгалтерскому учету: утв. Приказом Минфина от 9 июня 2001 г. № 44н.

Учет основных средств (ПБУ 6/01): положение по бухгалтерскому учету: утв. Приказом Минфина от 30 марта 2001 г. № 26н.

Доходы организации (ПБУ 9/99): положение по бухгалтерскому учету: утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

Расходы организации (ПБУ 10/99): положение по бухгалтерскому учету: утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий: утв. Приказом Министерства финансов РФ от 31 окт. 2000 г. № 94н.

Об утверждении новых форм комплектов бланков таможенной декларации и транзитной декларации: приказ ФТС от 3 авг. 2006 г. № 724.

О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций: положение ЦБ РФ от 1 июня 2004 г. № 258-П.

Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации: утв. Решением Совета директоров ЦБ РФ от 22 сент. 1993 г. № 4.

Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ: инструкция ЦБ РФ от 30 марта 2004 г. № 111.

О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок: инструкция ЦБ РФ от 15 июня 2004 г. № 117-И.

Рекомендации по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов: утв. МВЭС России 29 февр. 1996 г.

*Корнеева Т.А.* Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности предприятий: учеб. пособие. - Самара: Изд-во Самар. гос. экон. ун-т., 2009. - 128 с.

*Корнеева Т.А., Шатунова Г.А., Архипова Н.А.* Бухгалтерский финансовый учет в схемах и таблицах: учеб. пособие. 2-е издание, рекомендовано УМО.- М.: ЭКСМО, 2010. – 519 с.

*Корнеева Т.А., Шатунова Г.А.* Теория бухгалтерского учета в схемах и таблицах: учеб. пособие 3-е издание, рекомендовано УМО. - М.: ЭКСМО, 2011. – 440 с.

*Корнеева Т.А., Шатунова Г.А., Архипова Н.А.* Бухгалтерский учет и анализ внешнеэкономической деятельности в схемах и таблицах: учеб. пособие, рекомендовано УМО. - М.: ЭКСМО, 2011. – 440 с.

*Корнеева Т.А., Шатунова Г.А., Архипова Н.А., Мельник М.В.* Контроль и ревизия в схемах и таблицах: учеб. пособие, рекомендовано Минобрнауки. - М.: ЭКСМО, 2011. – 440 с.

*Строганова О.П.* Организация работы отдела международных расчетов: экспортные аккредитивы // Международные Банковские Операции. 2010, № 3

[www.oecd.org](http://www.oecd.org) - официальный интернет-сайт ОЭСР

[www.fatf-gafi.org](http://www.fatf-gafi.org) - официальный интернет-сайт ФАТФ

## ПРИЛОЖЕНИЯ

*Приложение 1*

### **СПИСОК ИНОСТРАННЫХ ГОСУДАРСТВ - членов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и/или Специальной финансовой Комиссии по проблемам отмывания капиталов (ФАТФ)**

Австралия (ОЭСР, ФАТФ)  
Австрийская Республика (ОЭСР, ФАТФ)  
Аргентинская Республика (ФАТФ)  
Великое Герцогство Люксембургское (ОЭСР, ФАТФ)  
Венгерская Республика (ОЭСР)  
Греческая Республика (ОЭСР, ФАТФ)  
Ирландия (ОЭСР, ФАТФ)  
Итальянская Республика (ОЭСР, ФАТФ)  
Канада (ОЭСР, ФАТФ)  
Королевство Бельгия (ОЭСР, ФАТФ)  
Королевство Дания (ОЭСР, ФАТФ)  
Королевство Испания (ОЭСР, ФАТФ)  
Королевство Нидерланды (ОЭСР, ФАТФ)  
Королевство Норвегия (ОЭСР, ФАТФ)  
Королевство Швеция (ОЭСР, ФАТФ)  
Мексиканские Соединенные Штаты (ОЭСР, ФАТФ)  
Новая Зеландия (ОЭСР, ФАТФ)  
Португальская Республика (ОЭСР, ФАТФ)  
Республика Исландия (ОЭСР, ФАТФ)  
Республика Корея (ОЭСР)  
Республика Польша (ОЭСР)  
Республика Сингапур (ФАТФ)  
Словацкая Республика (ОЭСР)  
Соединенное Королевство  
Великобритании и Северной Ирлан-  
дии (ОЭСР, ФАТФ) Соединенные  
Штаты Америки (ОЭСР, ФАТФ)  
Специальный административный район КНР Сянган (Гонконг) (ФАТФ)  
Турецкая Республика (ОЭСР, ФАТФ)  
Федеративная Республика Бразилия (ФАТФ)  
Федеративная Республика Германия (ОЭСР, ФАТФ)  
Финляндская Республика (ОЭСР, ФАТФ)  
Французская Республика (ОЭСР, ФАТФ)  
Чешская Республика (ОЭСР)  
Швейцарская Конфедерация (ОЭСР, ФАТФ)  
Япония (ОЭСР, ФАТФ)

**ПОРУЧЕНИЕ НА ПЕРЕВОД ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ**

10/03.1-05/3

**БАНК  
ПОРУЧЕНИЕ НА ПЕРЕВОД ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ**

(для юридических лиц, индивидуальных предпринимателей)

№ \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_ . \_\_\_\_ . \_\_\_\_ г.

Клиент

ИНН

ФИО ответственного лица

Телефон

Просим дебетовать наш счет у Вас № \_\_\_\_\_ и платить \_\_\_\_\_

Дата валютирования Date of value	30	
Сумма в валюте платежа Amount <small>(цифрами и прописью с указанием валюты)</small>	32A	Списать  Платить
Клиент-переводатель Ordering Customer <small>(наименование и юридический адрес)</small>	50	
Банк переводателя Ordering Institution <small>(наименование и юридический адрес)</small>	52A	
Банк посредник Intermediary <small>(наименование и юридический адрес)</small>	56A	
Банк бенефициара Account with institution <small>(наименование и юридический адрес)</small>	57A	
Код страны		
Бенефициар Beneficiary <small>(наименование и юридический адрес)</small>	59	
Назначение платежа Details of payment	70	
Комиссии и расходы Charges	71A	<input type="checkbox"/> – со счета переводателя _____ <input type="checkbox"/> – со счета бенефициара _____ <input type="checkbox"/> – наши расходы за наш счет, расходы бенефициара за счет бенефициара. Наши расходы списать со счета _____
Дополнительная информация Sender to Receiver Information	72	

Цель перевода соответствует основной деятельности организации и не противоречит ее Уставу.

Мы не будем иметь претензий при непоступлении средств по назначению в результате неверного заполнения нами полей данного Поручения на перевод иностранной валюты, указания нами ошибочной, и неразборчивой или неоднозначно толкуемой информации, а также из-за заполнения нами Поручения на перевод иностранной валюты кириллицей. С комиссионным вознаграждением, взимаемым Банком за перевод средств и на удержание комиссии банками-корреспондентами согласны. Банк не отвечает за действия банков-корреспондентов и иные независимые от Банка обстоятельства, которые могут повлечь непоступление или несвоевременное и неполное поступление средств бенефициару.

**Для валютного контроля:**

Вид валютной операции (код и наименование) в соответствии с Приложением № 2 к Инструкции ЦБР № 117-И от 15 июня 2004г:

Код вида вал. операции	Сумма	Код валюты

Прилагается **Справка** о валютных операциях № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ г.

Дополнительная информация для вал. контроля: \_\_\_\_\_

Обосновывающие документы: \_\_\_\_\_

Вид документа	Номер документа	Дата документа	Примечание

Уплаченные налоги: \_\_\_\_\_

Руководитель:

М.П.

Главный бухгалтер:

**ОТМЕТКИ БАНКА**

**ПОРУЧЕНИЕ НА ПРОДАЖУ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ**

№ \_\_\_\_\_ от “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Наименование организации _____	ОГРН _____
	ИНН _____
Почтовый адрес _____	
Телефон /факс _____	
Ф.И.О. сотрудника, уполномоченного решать вопросы по сделке _____	

Просим продать иностранную валюту:

*	Код вида операции	Наименование вида операции
	01010	Продажа РЕЗИДЕНТОМ иностранной валюты за валюту Российской Федерации, кроме обязательной продажи части валютной выручки
	02010	Продажа НЕРЕЗИДЕНТОМ иностранной валюты за валюту Российской Федерации

В столбце « \* » клиент напротив соответствующего кода проставляет значок « X »

Наименование продаваемой иностранной валюты	наименование валюты прописью		код валюты
Сумма продаваемой иностранной валюты	цифрами	прописью	

Сумму в иностранной валюте:

списать с нашего счета № \_\_\_\_\_ в \_\_\_\_\_ банке

Сумму рублей платите:

на наш счет № \_\_\_\_\_ в \_\_\_\_\_ банке

Предоставляем Вам право на списание комиссии согласно Тарифу ставок комиссионного вознаграждения по валютным операциям.

Срок исполнения поручения:

до “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /

Ф.И.О.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /

м.п. Ф.И.О.

\*\*\*\*\*

Заполняется банком

Дата операции:	
Курс банка в рублях:	
Сумма рублей от продажи иностранной валюты:	
Подпись уполномоченного сотрудника банка:	

Ответственное лицо уполномоченного банка:

**ПОРУЧЕНИЕ НА ПОКУПКУ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ**

№ \_\_\_\_\_ от "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Наименование организации _____	ОГРН _____
Почтовый адрес _____	ИНН _____
Телефон /факс _____	
Ф.И.О. сотрудника, уполномоченного решать вопросы по сделке _____	

Просим купить иностранную валюту:

*	Код вида операции	Наименование вида операции
	01030	Покупка РЕЗИДЕНТОМ иностранной валюты за валюту Российской Федерации
	02020	Покупка НЕРЕЗИДЕНТОМ иностранной валюты за валюту Российской Федерации

В столбце «\*» клиент напротив соответствующего кода проставляет значок «X»

Наименование покупаемой иностранной валюты	наименование валюты прописью		код валюты
	Сумма покупаемой иностранной валюты	цифрами	
Покупаемая валюта будет использована на оплату по: (номер и дата контракта, инвойса и др.)			

Покрытие в рублях

просим списать в безналичном порядке с нашего счета № \_\_\_\_\_ в \_\_\_\_\_ банке

Купленную иностранную валюту платите:

на наш счет № \_\_\_\_\_ в \_\_\_\_\_ банке

Предоставляем Вам право на списание комиссии согласно Тарифу ставок комиссионного вознаграждения по валютным операциям.

Срок исполнения поручения:

до "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Руководитель \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /

Ф.И.О.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ /

м.п.

Ф.И.О.

\*\*\*\*\*

Заполняется банком

Дата операции:	
Курс банка в рублях:	
Сумма покрытия в рублях:	
Подпись уполномоченного сотрудника банка:	

Ответственное лицо  
уполномоченного банка:



## ЗАЯВКА НА ПОЛУЧЕНИЕ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ В КАССУ ОРГАНИЗАЦИИ

Наименование Код ОКПО \_\_\_\_\_ Наименование  
Клиента Код СОАТО \_\_\_\_\_ уполномоченного банка

ЗАЯВКА № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

Код операции

Заполняется клиентом

№ п/ п	Ф.И.О. команди- руемого лица	Наименование, серия и номер документа, удостоверяю- щего личность командируе- мого лица, резидент (не- резидент), номер счета, реквизиты банка- нерезидента	Дата и номер приказа	Дата убытия командируемого лица в служеб- ную команди- ровку за преде- лы РФ, срок командирования	Страна командирования	Средства в ино- странной валюте, дорожные чеки	
						Код валюты	Сумма
1	2	3	4	5	6	7	8

Заполняется уполномоченным банком

Выдано			Дата отчета	Возвращено клиентом по отчету			Сумма, на кото- рую не пред- ставлен отчет
Код валюты	Сумма	Серия и номер справки по форме № 0406007		Серия и номер справки по фор- ме № 0406007	Код валюты	Сумма	
9	10	11	12	13	14	15	16

Подпись директора организации (учреждения, коммерческого банка)

Подпись главного бухгалтера

Место печати

**Корнеева Татьяна Анатольевна**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ  
ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ  
МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

***Практическое пособие***

Лицензия ИД № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_.  
Подписано в печать 26.01.2012. Формат 60x84/16.  
Бум. офсетная. Печать офсетная. Усл. печ. л. 5.  
Уч.-изд. л. 6. Тираж 150 экз. Заказ №

---

Самарский государственный экономический университет.  
443090, Самара, ул. Советской Армии, 141.

---