

УДК 33(075.8)
ББК 65.298я73 С95

«Бухгалтерский учет и контроль налогооблагаемых нерезидентов»

Учебное пособие для студентов подготовки бакалавров для студентов направления подготовки бакалавров 38.03.01–Экономика, профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ДГТУ, 2021г., стр. 35

В пособии исследованы содержание внешнеэкономической деятельности, ее регулирование, порядок организации бухгалтерского и налогового учета валютных операций, экспорта и импорта товаров, в том числе с учетом привлечения посреднических организаций, внешнеторговых бартерных операций. Проведено сравнение правил учета курсовых разниц в соответствии с российским стандартом и МСФО.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

Составитель: Кажлаева А.А., к.э.н., ст. преподаватель кафедры ФиБУ, ФГБОУ ВО «ДГТУ»

Рецензенты: Эсетова, д.э.н., профессор, кафедры АиФК ФГБОУ ВО «ДГТУ»

Исакова Г.К., к.э.н., доцент кафедры ГиМУ ФГБОУ ВО «ДГУ»

Печатается по решению Ученого Совета ДГТУ от _____ 2021г.

© Кажлаева А.А.,
ДГТУ, 2021

Оглавление

Введение

Глава 1. Внешнеэкономическая деятельность: содержание и регулирование

- 1.1. Определение и содержание внешнеэкономической деятельности
- 1.2. Валютные операции, валютное регулирование и валютный контроль ВЭД, ответственность
За нарушение валютного законодательства

Глава 2. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности

- 2.1 Бухгалтерский учет у участников простого товарищества и доверительного управления имуществом-субъектов ВЭД
- 2.2 Организация бухгалтерского учета на совместном предприятии с образованием юридического лица – субъекта ВЭД
- 2.3 Основы бухгалтерского учета в организациях юридических лиц и их предпринимательств – субъектов ВЭД
- 2.4 Бухгалтерский учет валютных операций в организациях различных форм собственности
- 2.5 Методика бухгалтерского учета различных видов ВЭД
- 2.6 Методика бухгалтерского учета и контроля налогооблагаемых нерезидентов и других видов-участников ВЭД

Глава 3. Организация валютного контроля во внешнеэкономической деятельности

- 3.1. Таможенное регулирование импортно-экспортных операций и формирование импортной таможенной стоимости товара
- 3.2. Первичная документация по валютному контролю, ее состав и оформление
- 3.3. Особенности таможенного оформления импортируемых товаров
4. Порядок оплаты импортируемых товаров после завершения таможенного оформления

Список использованной литературы

Введение

Активизация и усложнение внешнеэкономической деятельности требуют совершенствования всей системы управления ею, в том числе экономического анализа, налогообложения и бухгалтерского учета, многие вопросы которых являются недостаточно изученными и спорными и нуждаются в дальнейшем развитии.

В учебном пособии раскрываются вопросы нормативного регулирования ВЭД и порядка ее отражения в бухгалтерском и налоговом учете, методики проведения экономического анализа ВЭД.

Исследованы содержание внешнеэкономической и внешнеторговой деятельности (ВТД), ее регулирование в соответствии с принципами, установленными федеральными законами «О валютном регулировании и валютном контроле», «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» и другими нормативными документами, изданными в их развитии с учетом изменений в валютном законодательстве. Детально рассмотрены вопросы таможенного регулирования ВТД со вступлением в силу с 1 января 2018 г. Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (ЕАЭС).

Исследование указанных вопросов позволяет оценить влияние валютного и таможенно-тарифного регулирования ВЭД на экономику предприятия.

Основываясь на современных принципах нормативного регулирования внешнеэкономической деятельности и валютного контроля, авторы учебника раскрывают порядок организации бухгалтерского и налогового учета валютных операций, особенности учета операций экспорта и импорта, в том числе с учетом привлечения посреднических организаций, внешнеторговых бартерных операций.

В пособии проведено сравнение правил учета курсовых разниц в соответствии с российским стандартом (ПБУ 3/2006) и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), а также бухгалтерского и налогового учета валютных операций.

Глава 1 ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: СОДЕРЖАНИЕ И РЕГУЛИРОВАНИЕ

Определение и содержание внешнеэкономической деятельности

В нормативных документах определение внешнеэкономической деятельности приводится в ст. 1 Федерального закона от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ «Об экспортном контроле» (далее — Закон № 183-ФЗ). Внешнеэкономическая деятельность — это внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность, включая производственную кооперацию в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них).

В данном Законе не раскрыто содержание основных понятий, составляющих внешнеэкономическую деятельность, поэтому рассмотрим, как они представлены в других законах.

Определение внешнеторговой деятельности приведено в Федеральном законе от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (далее — Закон № 164-ФЗ). **Внешнеторговая деятельность** — это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью.

Определение *иностранных инвестиций* как вложений иностранного капитала в объект предпринимательской деятельности на территории РФ в виде объектов гражданских прав, принадлежащих иностранному инвестору, если такие объекты гражданских прав не изъяты из оборота или не ограничены в обороте в Российской Федерации в соответствии с федеральными законами, в том числе денег и ценных бумаг (в иностранной валюте и в валюте РФ), иного имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность), а также услуг и информации содержится в ст. 2 Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».

Определение *производственной кооперации* как формы разнообразного организационного сотрудничества субъектов предпринимательской деятельности, в том числе субъектов различных государств, дано в Федеральном законе от 8 мая 1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах».

Закон регулирует отношения, возникающие при образовании и прекращении деятельности кооперативов, осуществляющих производство, переработку, сбыт промышленной и иной продукции, торговлю, строительство, бытовое и иные виды обслуживания, добычу полезных ископаемых, других природных ресурсов, сбор и переработку вторичного сырья, проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, а также оказывающих медицинские, правовые, маркетинговые и другие не запрещенные законом виды услуг.

В определении ВЭД, содержащемся в Законе № 183-ФЗ, необоснованно упущены такие виды деятельности, как валютно-финансовая деятельность и деятельность неторгового характера.

Валютно-финансовая деятельность проявляется путем осуществления платежей на всех этапах внешнеэкономической деятельности посредством включения в эти отношения банков-корреспондентов, уполномоченных банков, ведения всех необходимых текущих и валютных счетов.

Деятельность неторгового характера — переводы неторгового характера в Российскую Федерацию и из Российской Федерации, включающие плату за обучение граждан одного государства в образовательных учреждениях другого государства, лечение граждан одного государства в лечебно-профилактических учреждениях другого государства и др.

Анализ мнений специалистов по данной проблеме, имеющих в экономической литературе, показал наличие различий в определении внешнеэкономической деятельности [3, 6 и др.].

На наш взгляд, ВЭД организаций можно определить следующим образом. **Внеэкономическая деятельность** — это совокупность различных видов деятельности, включая внешнеторговую деятельность, международную инвестиционную деятельность, международную производственную кооперацию, деятельность неторгового характера, международную валютно-финансовую деятельность.

Рассмотрим участников ВТД, содержание ее составных частей, таких как экспорт, импорт, внешняя торговля услугами (работами), интеллектуальной собственностью, информацией.

Участниками внешнеторговой деятельности могут быть российские и иностранные лица.

Российским является юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством РФ, либо физическое лицо, имеющее постоянное или преимущественное место жительства на территории РФ, являющееся гражданином Российской Федерации или имеющее право постоянного проживания в Российской Федерации либо зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством РФ.

Иностранное лицо — физическое лицо, юридическое лицо или не являющаяся юридическим лицом по праву иностранного государства организация, которые не являются российскими лицами.

Под импортом товара в соответствии с Законом № 164-ФЗ понимается ввоз товара в Российскую Федерацию без обязательства об обратном вывозе, а *под экспортом* — вывоз товара из Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе.

Понятия «экспорт» и «импорт» применимы только для такой категории, как товар. Что касается работ и услуг, то в Законе № 164-ФЗ (п. 8 ст. 2) введено понятие *внешней торговли услугами*, т.е. оказание услуг (выполнение работ), включающее в себя производство, распределение, маркетинг, доставку услуг (работ) и осуществляемое способами, указанными в ст. 33 настоящего Федерального закона.

В Законе № 164-ФЗ отождествляются два понятия: «оказание услуг» и «выполнение работ», с чем нельзя согласиться. Наиболее четко различие между работами и услугами очевидно из их определения, данного в ст. 38

гл. 7 Налогового кодекса РФ.

«Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц».

«Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности».

Согласно ст. 33 Закона № 164-ФЗ внешняя торговля услугами осуществляется следующими способами:

- 1) с территории РФ на территорию иностранного государства;
- 2) с территории иностранного государства на территорию РФ;
- 3) на территории РФ иностранному заказчику услуг;
 - 4) на территории иностранного государства российскому заказчику услуг;
 - 5) российским исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории иностранного государства, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени лиц на территории иностранного государства;
 - 6) иностранным исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории РФ, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени иностранных лиц на территории РФ;
 - 7) российским исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории иностранного государства;
 - 8) иностранным исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории РФ.

Из содержания данной статьи следует, что определение внешней торговли услугами не увязывает их ни с местом оказания, ни с местом потребления. Это услуги, оказываемые резидентом нерезиденту, и наоборот.

В ст. 2 (п. 5, 6) Закона № 164-ФЗ дано также определение внешней торговли интеллектуальной собственностью и внешней торговли информацией:

«5) внешняя торговля интеллектуальной собственностью — передача исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности или пре- доставка права на использование объектов интеллектуальной собственности российским лицом иностранному лицу либо иностранным лицом российскому лицу;

6) внешняя торговля информацией — внешняя торговля товарами, если информация является составной частью этих товаров, внешняя торговля интеллектуальной собственностью, если передача информации осуществляется как передача прав на объекты интеллектуальной собственности, или внешняя торговля услугами в других случаях».

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности осуществляется практически во всех странах мира, но конкретные формы и методы определяются каждой страной исходя из внешней и внутренней политики государства.

В России Законом № 164-ФЗ установлены следующие *методы государственного регулирования внешнеторговой деятельности*:

- 1) таможенно-тарифное регулирование;
- 2) нетарифное регулирование;
 - 3) запреты и ограничения внешней торговли услугами и интеллектуальной собственностью;
 - 4) меры экономического и административного характера, способствующие развитию внешнеторговой деятельности.

Иные методы государственного регулирования внешнеторговой деятельности не допускаются.

Таможенно-тарифное регулирование — метод государственного регулирования внешней торговли товарами, осуществляемый путем применения ввозных и вывозных пошлин.

Нетарифное регулирование — метод государственного регулирования внешней торговли товарами путем введения количественных ограничений и иных запретов и ограничений экономического характера.

Количественные ограничения и запреты на ввоз и вывоз конкретных товаров осуществляются следующими способами:

- эмбарго;
- квотированием;
- лицензированием;
- экспортным контролем;
 - введением специальных защитных антидемпинговых и компенсационных мер и др.

Эмбарго — запрещение государственной властью ввоза в страну или вывоза из страны товаров, валютных ценностей, золота и т.п.; наиболее жесткая торгово-политическая мера нетарифного характера, признанная международной практикой.

В Российской Федерации запрет на ввоз и вывоз определенных товаров устанавливается исходя из соображений государственной безопасности, защиты общественного порядка, нравственности населения, жизни и здоровья человека, защиты художественного, исторического и архео-логического достояния народов России и зарубежных стран, в том числе объектов интеллектуальной собственности, защиты интересов российских потребителей ввозимых товаров и других интересов российского государства, например запрет на ввоз печатной продукции, кино-, фото-, аудио- и видеоматериалов, направленных на пропаганду фашизма, возбуждение социальной, расовой, национальной и религиозной розни.

Запреты и ограничения могут быть предусмотрены в соответствии как с международными договорами РФ, так и с ее внутренним законодательством.

Квотирование представляет собой количественное лимитирование размера импорта (экспорта) с помощью различных видов ограничений (квот). Квота — количественная нетарифная мера ограничения экспорта или импорта товара определенным количеством или суммой на определенный промежуток времени. Эта мера вводится для сбалансированного развития внешней торговли и платежных балансов, регулирования спроса и предложения на внутреннем рынке, защиты внутреннего рынка и выполнения международных обязательств.

В России количественные ограничения — прерогатива Правительства РФ, которое в исключительных случаях может устанавливать:

1) временные ограничения или запреты экспорта товаров для предотвращения либо уменьшения критического недостатка на внутреннем рынке РФ продовольственных или иных товаров, которые являются существенно важными для внутреннего рынка страны. Перечень этих товаров определяется Правительством РФ;

2) ограничения импорта сельскохозяйственных товаров или водных биологических ресурсов, ввозимых в Российскую Федерацию в любом

виде, если необходимо:

- сократить производство или продажу аналогичного товара российского происхождения;
- ограничить производство продуктов животного происхождения, производство которых зависит от импортируемого в Российскую Федерацию товара, если производство в Российской Федерации аналогичного товара является относительно незначительным.

При принятии решения о введении квоты Правительство РФ определяет метод распределения квоты и в соответствующем случае устанавливает порядок проведения конкурса или аукциона.

Лицензирование — это метод государственного регулирования экспортно-импортных операций через выдаваемое разрешение (лицензию) государственным органом.

В Российской Федерации лицензирование представляет собой административную процедуру регулирования внешнеторговых операций, осуществляемую путем выдачи документа, разрешающего экспорт и (или) импорт отдельных товаров.

Как свидетельствует международная практика, лицензирование может являться составной частью процесса квотирования или быть самостоятельным инструментом государственного регулирования внешней торговли. В частности, лицензирование может использоваться как механизм распределения квоты путем выдачи лицензий конкретным импортерам до ее исчерпания.

В Российской Федерации лицензирование в сфере внешней торговли товарами является самостоятельным инструментом государственного регулирования и устанавливается в следующих случаях:

- 1) введение временных количественных ограничений экспорта или импорта отдельных видов товаров;
- 2) реализация разрешительного порядка экспорта и (или) импорта отдельных видов товаров, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на безопасность государства, жизнь или здоровье граждан, имущество физических или юридических лиц, государственное или муниципальное имущество, окружающую среду, жизнь или здоровье животных и растений;
- 3) предоставление исключительного права на экспорт и (или) импорт отдельных видов товаров;
- 4) выполнение Российской Федерацией международных обязательств.

К категории количественных ограничений и запретов как мер нетарифного регулирования ВЭД относится *экспортный контроль*.

В Российской Федерации экспортный контроль осуществляется в соответствии с Законом № 183-ФЗ. Процедура экспортного контроля касается сферы российского экспорта материалов, оборудования и технологий, которые могут быть применены при создании вооружения и военной техники, химического, бактериологического, ядерного оружия, ракетных средств доставки, т.е. товаров двойного назначения.

Для защиты экономических интересов российских производителей товаров могут вводиться специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры при импорте товаров, т.е. меры нетарифного

регулирования.

Принципы применения специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер установлены ст. 49 Договора о ЕАЭС.

Специальная защитная мера может быть применима к товару в случае, если по результатам расследования установлено, что импорт этого товара на таможенную территорию Союза осуществляется в таких возросших количествах (в абсолютных или относительных показателях к общему объему производства в государствах-членах аналогичного или непосредственно конкурирующего товара) и на таких условиях, что это причиняет серьезный ущерб отрасли экономики государства-члена или создает угрозу причинения такого ущерба.

Антидемпинговая мера может быть применена к товару, являющемуся предметом демпингового импорта, в случае если по результатам расследования установлено, что импорт такого товара на таможенную территорию Союза причиняет материальный ущерб отрасли экономики государств-членов или создает угрозу причинения такого ущерба.

Компенсационная мера может быть применима к импортированному товару, при производстве, экспорте или транспортировке которого использовалась специфическая субсидия экспортирующей третьей стороны, в случае если по результатам расследования установлено, что импорт такого товара на таможенную территорию Союза причиняет материальный ущерб отрасли экономики государств-членов, создает угрозу причинения такого ущерба.

Под отраслью экономики понимаются все производители аналогичного товара (для целей антидемпингового и компенсационного расследований) либо аналогичного или непосредственно конкурирующего товара (для целей специального защитного расследования) в государствах-членах либо те из них, доля которых в общем объеме производства в государствах-членах не менее 25%.

Специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры вводятся путем применения специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин.

Порядок применения вышеназванных пошлин приведен в гл. 12 Таможенного кодекса Союза.

Исходя из национальных интересов и в соответствии с международными договорами РФ и федеральными законами могут вводиться меры, затрагивающие внешнюю торговлю услугами и интеллектуальной собственностью, если эти меры необходимы для: соблюдения общественной морали или правопорядка; охраны жизни или здоровья граждан, окружающей среды, жизни или здоровья животных и растений; выполнения международных обязательств Российской Федерации; обеспечения обороны страны и безопасности государства; обеспечения целостности и стабильности финансовой системы, защиты прав и законных интересов инвесторов, вкладчиков, держателей полисов, исполнителей финансовых услуг и в других предусмотренных настоящим Федеральным законом случаях.

К мерам экономического и административного характера,

способствующим развитию внешнеторговой деятельности, которые перечислены в ст. 46 Закона № 164-ФЗ, относятся мероприятия, содействующие развитию ВТД (включая необходимое их финансирование): кредитование участников ВТД; функционирование систем гарантий и страхования экспортных кредитов; организация торговых выставок и ярмарок, специализированных симпозиумов и конференций и др.

Отдельная статья Закона № 164-ФЗ (ст. 17) посвящена конфиденциальности информации. Данной статьей установлено, что органы государственной власти Российской Федерации, осуществляющие деятельность, которая связана с государственным регулированием внешнеторговой деятельности, должны обеспечивать конфиденциальность информации, составляющей государственную, коммерческую и другую охраняемую законом тайну, и использовать ее только в целях, для которых такая информация предоставлена.

1.2. Валютные операции, валютное регулирование валютный контроль ВЭД, ответственность за нарушение валютного законодательства

Организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, сталкиваются с необходимостью осуществления в том или ином объеме валютных операций. Их проведение требует знания состава валютных операций, порядка их проведения, принципов валютного регулирования и валютного контроля, ответственности за нарушение валютного законодательства.

Валютные операции и валютные ценности

Основным нормативным документом, регулирующим порядок проведения валютных операций, является Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон № 173-ФЗ).

В Законе № 173-ФЗ не дано определение валютных операций.

На наш взгляд, **валютные операции** — это операции резидентов и нерезидентов с иностранной и российской валютой, внутренними и внешними ценными бумагами.

В соответствии с п. 9 ч. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ к валютным операциям относятся следующие.

1. Приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа.

К валютным ценностям *относятся* иностранная валюта и внешние ценные бумаги (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закона).

Внутренние ценные бумаги — это эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в валюте РФ и выпуск которых зарегистрирован в Российской Федерации; и иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты РФ, выпущенные на территории РФ (п. 3 «а», «б» ч. 1 ст. 1 Закона).

Внешние ценные бумаги — это ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся к внутренним ценным бумагам (п. 4 ч. 1 ст. 9 Закона).

2. Приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа.

3. Ввоз в Российскую Федерацию и вывоз из Российской Федерации валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг.

4. Перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытого на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытого за пределами территории РФ.

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

6. Приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа.

Из приведенного состава валютных операций следует, что одним из их видов являются операции с валютными ценностями между резидентами.

Однако Законом № 173-ФЗ операции между резидентами в иностранной валюте запрещены (ч. 1 ст. 9). Речь идет об исключениях, когда такие операции допускаются.

Валютные операции между резидентами

Без ограничения между резидентами в соответствии со ст. 9, а также ст. 12 (ч. 6¹) и 14 (ч. 3) Закона № 173-ФЗ допускаются следующие виды валютных операций:

- операции между резидентами и уполномоченными банками (получение и возврат кредитов, банковские гарантии и вклады, купля и продажа иностранной валюты, уплата банкам комиссионного вознаграждения и др. — ч. 3 ст. 9; ч. 6¹ ст. 12; ч. 3 ст. 14);
- операции между комитентом и комиссионером, связанные с за исключением и исполнением внешнеторговых контрактов (п. 3 ч. 1 ст. 9);
- операции по договорам транспортной экспедиции, перевозки и фрахтования по товарам, ввозимым и вывозимым за пределы Российской Федерации, а также по страхованию этих товаров (п. 4 ч. 1 ст. 9);
- операции с внешними ценными бумагами (п. 5, 6, 8 ч. 1 ст. 9);
- операции, связанные с обязательными платежами (по налогам, уплачиваемым в иностранной валюте — п. 7 ч. 1 ст. 9);
 - операции, связанные с расчетами в магазинах беспроцентной торговли и при реализации товаров и оказании услуг пассажирам при международных перевозках (п. 2 ч. 1 ст. 9);
 - операции по оплате и (или) возмещению расходов физического лица, связанных со служебной командировкой за пределы

территории РФ, и при погашении неизрасходованного аванса, выданного в связи со служебной командировкой, а также по оплате и (или) возмещению расходов, связанных со служебными поездками за пределы территории РФ работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер (п. 9, 14 ч. 1 ст. 9);

- операции, связанные с расчетами и переводами при исполнении бюджетов бюджетной системы РФ в соответствии с бюджетным законодательством РФ (п. 10 ч. 1 ст. 9);

- операции, предусматривающие расчеты и переводы для осуществления деятельности дипломатических представительств, консульских учреждений РФ и иных официальных представительств РФ, находящихся за пределами территории РФ, а также постоянных представительств РФ при межгосударственных или межправительственных организациях (п. 11 ч. 1 ст. 9);

- переводы физическим лицом-резидентом из Российской Федерации в пользу иных физических лиц-резидентов на их счета, открытые в банках, расположенных за пределами территории РФ, в суммах, не превышающих в течение одного операционного дня через один уполномоченный банк суммы, равной в эквиваленте 5000 долл. США по официальному курсу, установленному Банком России на дату списания денежных средств со счета физического лица-резидента (п. 12 ч. 1 ст. 9);

- переводы физическим лицом-резидентом в Российской Федерации со счетов, открытых в банках, расположенных за пределами территории РФ, в пользу иных физических лиц-резидентов на их счета в уполномоченных банках (п. 13 ч. 1 ст. 9);

- переводы физическими лицами — резидентами иностранной валюты со своих счетов, открытых в уполномоченных банках, в пользу иных физических лиц — резидентов, являющихся их супругами или близкими родственниками (родителями и детьми, бабушкой и внуками), полнородными и неполнородными (имеющими общих отца и мать) братьями, сестрами, усыновителями или усыновленными, на счета указанных лиц, открытых в уполномоченных банках либо в банках, расположенных за пределами Российской Федерации (п. 17 ч. 1 ст. 9);

- операции по выплате физическим лицам — резидентам заработной платы в иностранной валюте за пределами Российской Федерации по заключенным ими с юридическими лицами договорам (пункт введен Федеральным законом от 7 марта 2018 г. № 44-ФЗ);

- другие виды, перечисленные в ч. 6¹ ст. 12.

Валютные операции между резидентами и нерезидентами

Валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений в соответствии со ст. 6 «Валютные операции между резидентами и нерезидентами» за исключением операций, по именованным в ст. 11 Закона № 173-ФЗ, устанавливающей порядок купли-продажи иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, только через уполномоченные банки и государственную корпорацию «Банк развития внешнеэкономической деятельности

(Внешэкономбанк)».

Без ограничений осуществляются и валютные операции между нерезидентами согласно и с учетом положений ст. 10 «Валютные операции между резидентами».

Субъектами (участниками) валютных операций являются резиденты и нерезиденты.

К резидентам относятся:

- 1) физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации;
- 2) постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;
- 3) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ, за исключением зарегистрированных в соответствии с Федеральным законом «О международных компаниях»;
- 4) находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения резидентов, указанных в подп. 3;
- 5) дипломатические представительства, консульские учреждения РФ и иные официальные представительства Российской Федерации, находящиеся за пределами территории РФ;
- 6) Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования.

Валютные операции между нерезидентами

Без ограничений осуществляются и валютные операции между нерезидентами согласно и с учетом положений ст. 10 «Валютные операции между резидентами».

Нерезидентами являются:

- 1) физические лица, не являющиеся резидентами;
- 2) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и находящиеся за пределами территории РФ;
- 3) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и находящиеся за пределами территории Российской Федерации;
- 4) аккредитованные в Российской Федерации дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;
- 5) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в Российской Федерации;
- 6) находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов;
- 7) иностранные юридические лица, зарегистрированные в соответствии с Федеральным законом «О международных компаниях»;
- 8) иные лица.

Валютное регулирование и валютный контроль ВЭД. Органы и агенты валютного контроля

Валютное регулирование — совокупность правовых норм, которые определяют порядок государственного управления валютной сферой в экономике. Валютное регулирование осуществляется путем издания нормативных актов, определяющих правила проведения валютных операций, установления единых форм учета и отчетности, а также порядка и сроков их представления.

Валютный контроль представляет собой механизм контроля со стороны государства и его компетентных органов за соблюдением валютного законодательства при осуществлении валютных операций.

Федеральный закон № 173-ФЗ устанавливает правовые основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации, полномочия органов валютного регулирования, а также определяет права и обязанности резидентов и нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, права и обязанности нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютой РФ и внутренними ценными бумагами, права и обязанности органов валютного контроля и агентов валютного контроля.

Валютное законодательство состоит из Федерального закона № 173-ФЗ и принятых в соответствии с ним законодательных актов.

Органы валютного регулирования могут издавать соответствующие акты, отнесенные к их компетенции, только в случаях и в пределах, предусмотренных валютным законодательством РФ.

На данный момент большая часть валютных операций осуществляется без ограничений. Однако продолжают действовать следующие направления валютного контроля:

- контроль за соответствием валютных операций действующему законодательству согласно п. 1 ч. 1 ст. 23 Закона № 173-ФЗ;
- поступлением выручки от нерезидентов в установленные сроки в соответствии с условиями контракта на свои банковские счета за переданные им товары, выполненные работы, оказанные услуги, информацию, результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них. Этот порядок установлен ст. 19 Закона № 173-ФЗ.

Статьей 19 также установлена обязанность резидентов возвращать в предусмотренные контрактами сроки на свои счета в банках денежные средства, уплаченные нерезидентам за товары, неввезенные в Российскую Федерацию, неоказанные услуги, невыполненные работы, переданные информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

Исключение составляют случаи, указанные в ч. 2 ст. 19, когда резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета иностранную валюту или валюту РФ, причитающуюся им по условиям внешнеторговых контрактов.

В соответствии с Федеральным законом от 14 ноября 2017 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в статьи 19 и 25 Федерального закона “О валютном регулировании и валютном контроле” и “Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях”» (далее —

Закон № 325-ФЗ) резидентов, занимающихся внешнеторговой деятельностью, обязали предоставлять информацию уполномоченным банкам об ожидаемых в соответствии с договором сроках получения на свои счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты РФ за переданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, переданную информацию, результаты интеллектуальной деятельности, а также о сроках исполнения нерезидентами обязательств путем передачи ими товаров, выполнения работ или оказании услуг в счет осуществленных авансовых платежей и сроках возврата авансовых платежей в соответствии с условиями контрактов.

Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 406-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О валютном регулировании и валютном контроле”» была введена обязанность уполномоченных банков при выявлении нарушений резидентами — организациями требований о получении валютной выручки на счета в российских банках, информировать орган валютного контроля для применения санкций к этим юридическим лицам;

- предоставлением налоговым органам российскими организациями, имеющими счета в иностранной валюте в иностранных банках, расположенных на территории иностранных государств, уведомлений об открытии (закрытии) счетов (вкладов), об изменениях их реквизитов в срок не позднее одного месяца, а также ежеквартально отчетов о движении денежных средств с подтверждающими банковскими документами, что предусмотрено ч. 2 и 7 ст. 12 (в соответствии с постановлением Правительства от 28 декабря 2005 г. (в ред. от 25 июля 2015 г.), юридические лица и индивидуальные предприниматели должны представлять указанные отчеты ежеквартально в течение 30 дней после окончания квартала);

- предоставлением налоговым органам физическими лицами по месту своего учета отчетов о движении денежных средств по счетам (вкладам) в банках за пределами Российской Федерации в соответствии с ч. 7 ст. 12 Закона № 173-ФЗ;

- ведением резидентами и нерезидентами в установленном порядке учета и составлением отчетности по валютным операциям, обеспечением сохранности документов в течение не менее трех лет со дня совершения соответствующей валютной операции, но не ранее срока исполнения договора. Необходимость такого контроля следует из содержания п. 2 ч. 1 ст. 23 и п. 2 ч. 2 ст. 24 Закона № 173-ФЗ.

В соответствии с ч. 4 ст. 23 Закона № 173-ФЗ в целях осуществления валютного контроля агенты валютного контроля в пределах своей компетенции имеют право запрашивать и получать от резидентов и не- резидентов документы, связанные с проведением валютных операций.

Статьей 22 Закона № 173-ФЗ определены органы, осуществляющие валютный контроль, их права и обязанности.

Валютный контроль в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля.

Органами валютного контроля являются Центральный банк РФ

(Банк России) и федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные Правительством РФ. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 4 февраля 2014 г. № 77 «Положение о федеральной службе финансово-бюджетного надзора» Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) выполняла функции органа валютного контроля.

В соответствии с Указом Президента РФ от 15 мая 2018 г. № 215 Федеральная служба финансово-бюджетного надзора была упразднена, а ее функции переданы Федеральной таможенной службе и Федеральной налоговой службой (вступил в силу с 17 мая 2018 г.).

Агентами валютного контроля выступают уполномоченные банки, а также государственная корпорация развития «ВЭБ.РФ» и не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг.

Функции по координации деятельности в области валютного контроля возложены на Правительство РФ и Банк России.

Правительство обеспечивает координацию действий в области валютного контроля федеральных органов исполнительной власти, являющихся органами валютного контроля, и их взаимодействие с Банком России.

Банк России осуществляет взаимодействие с другими органами валютного контроля, а также координацию взаимодействия уполномоченных банков и профессиональных участников рынка ценных бумаг как агентов валютного контроля с органами валютного контроля при обмене информацией в соответствии с законодательством РФ.

Органы и агенты валютного контроля в соответствии со ст. 23 Закона 173-ФЗ имеют право:

- 1) проводить проверки соблюдения резидентами и нерезидентами актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования;
- 2) проводить проверки полноты и достоверности учета и отчетности по валютным операциям резидентов и нерезидентов;
- 3) запрашивать и получать документы и информацию по валютным операциям, открытию и ведению счетов. Обязательный срок для представления документов по запросам органов и агентов валютного контроля не может составлять менее семи рабочих дней со дня подачи запроса.

Органы валютного контроля и их должностные лица имеют право:

- 1) выдавать предписания об устранении выявленных нарушений актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования;
- 2) применять установленные законодательством РФ меры ответственности за нарушение актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования.

Порядок представления документов устанавливается:

- для представления федеральным органам исполнительной власти — Правительством РФ;
- представления агентам валютного контроля — Банком России.

Агенты валютного контроля имеют право запрашивать и получать от резидентов и нерезидентов документы, связанные с проведением валютных операций, открытием и ведением счетов.

Состав документов, которые могут быть запрошены агентами валютного контроля в соответствии с ч. 4 ст. 23 Закона 173-ФЗ включает:

- документы о госрегистрации организации (индивидуального предпринимателя);
- свидетельство о постановке на налоговый учет;
- документы, которые удостоверяют права на недвижимость;
 - документы, являющиеся основанием для проведения валютных операций (контракты, доверенности; документы, содержащие сведения о результатах торгов; документы, подтверждающие передачу товаров, информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, выполнение работ, оказание услуг);
 - оформленные и выданные банками документы, подтверждающие совершение валютных операций, включая банковские выписки;
 - уведомление налогового органа по месту учета резидента об открытии счета (вклада) в банке за пределами территории РФ;
 - таможенные декларации; документы, подтверждающие ввоз Российской Федерации российской и иностранной валюты, внешних и внутренних ценных бумаг в документарной форме;
- другие документы, перечисленные в ч. 4 ст. 23 Закона.

При этом ч. 5 ст. 23 Закона № 173-ФЗ предусмотрено, что органы агенты валютного контроля вправе требовать представления только тех документов, которые относятся непосредственно к проводимой валютной операции. Перечислены основные требования, предъявляемые к документам. Законом № 325-ФЗ внесены дополнения в ч. 5 данной статьи, в соответствии с которыми банки могут отказать в проведении валютной операции, если она противоречит валютному законодательству (ст. 9, 12, 14), а также при непредставлении документов, требуемых на основании ч. 4 ст. 23 или представлении недостоверных документов. Решение об отказе сообщается лицу в письменной форме позднее дня, следующего за днем его вынесения. Агенты валютного контроля и их должностные лица обязаны:

1) осуществлять контроль за соблюдением резидентами и нерезидентами актов валютного законодательства РФ и актов валютного регулирования;

2) представлять органам валютного контроля информацию о валютных операциях, проводимых с их участием, в порядке, установленном актами валютного законодательства РФ и актами органов валютного регулирования.

Ответственность за нарушение валютного законодательства

Положение об ответственности за нарушение валютного законодательства предусмотрено ст. 25 Закона № 173-ФЗ, в соответствии с которой резиденты и нерезиденты, нарушившие положения актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования, несут ответственность согласно законодательству РФ.

Административная ответственность за нарушение валютного законодательства установлена ст. 15.25 Кодекса об административных правонарушениях РФ (далее — КоАП РФ).

Согласно п. 80 ч. 2 ст. 28.3 КоАП РФ протоколы об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.25, вправе составлять должностные лица органов и агентов валютного контроля.

В табл. 1.1 приведен состав нарушений валютного законодательства и меры административной ответственности за их совершение.

Таблица 1.1

Административная ответственность за нарушение требований валютного законодательства

Пункт ст. 15.25 КоАП РФ	Основания	Сумма штрафов
1	Осуществление незаконных валютных операций (запрещенных валютным законодательством или осуществленных с нарушением валютного законодательства), в том числе минуя счета в уполномоченных банках или счета (вклады) в банках, расположенных за пределами Российской Федерации) в случаях, непредусмотренных валютным законодательством)	<ul style="list-style-type: none"> Для граждан, юридических лиц, индивидуальных предпринимателей — от 3/4 до размера суммы незаконной валютной операции; должностных лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб.

Пункт ст. 15.25 КоАП РФ	Основания	Сумма штрафов
2	Представление резидентом в налог вый орган с нарушением установленного срока и (или) по неустановленной форме уведомления об открытии (закрытии) счета или об изменении реквизитов счета в банке, расположенном за пределами Российской Федерации	Для граждан — от 1 тыс. до 1,5 тыс. руб.; должностных лиц — от 5 тыс. до 10 тыс. руб.; юридических лиц — от 50 тыс. до 100 тыс. руб.
2.1	Непредставление резидентом в налоговый орган уведомления об открытии(закрытии) счета или об изменении реквизитов счета в банке, расположенном за пределами Российской Федерации	Для граждан — от 4 тыс. до 5 тыс. руб.; должностных лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб.; • юридических лиц —от 800 тыс. до 1000 тыс. руб.
4	Невыполнение резидентом установленный срок обязанности по репатриации экспортной выручки предусмотренные контрактом сроки	• Для юридических лиц, индивидуальных предпринимателей — от 1/150 ключевой ставки Банка России за день просрочки и (или) от 3/4 до одного размера не поступившей суммы на счет в уполномоченном банке; должностных лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб.
5	Невыполнение резидентом установленный срок обязанности по возврату в Российскую Федерацию авансов за не ввезенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги	• Для юридических лиц, индивидуальных предпринимателей — от 1/150 ключевой ставки Банка России за день просрочки и (или) от 3/4 до одного размера не поступившей суммы на счет в уполномоченном банке; должностных лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб.

5.1	Совершение административных правонарушений, предусмотренных п. 1, 4, 5 ст. 15.25 КоАП РФ, должностным лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за аналогичное административное правонарушение	Влечет дисквалификацию на срок от шести месяцев до трех лет. Дисквалификация заключается в лишении физического лица занимаемой должности на государственной службе, возможности осуществлять предприниматель-
6	Несоблюдение порядка представления отчетности по валютным операциям, порядка и (или) сроков представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами, порядка представления подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, нарушение установленных сроков хранения учетных и отчетных документов по валютным операциям, подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций	Для граждан — от 2 тыс. до 3 тыс. руб.; должностных лиц — от 4 тыс. до 5 тыс. руб.; юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб.
6.1	Нарушение установленных сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям, подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций или сроков представления отчетов о движении денежных средств по счетам в банках за пределами Российской Федерации не более чем на 10 дней	Предупреждение или штраф для граждан — от 0,3 тыс. до 0,5 тыс. руб.; должностных лиц — от 0,5 тыс. до 1,0 тыс. руб.; юридических лиц — от 5 тыс. до 15 тыс. руб.
6.2	Нарушение установленных сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям, подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций или сроков представления отчетов о движении денежных средств по счетам в банках за пределами Российской Федерации и (или) подтверждающих банковских документов более чем на 10, но не более чем на 30 дней	Для граждан — от 1 тыс. до 1,5 тыс. руб.; должностных лиц — от 2 тыс. до 3 тыс. руб.; юридических лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб.

6.3	Нарушение установленных сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям, подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций или сроков представления отчетов о движении денежных средств по счетам в банках за пределами Российской Федерации и (или) подтверждающих банковских документов более чем на 30 дней	Для граждан — от 2 тыс. до 3 тыс. руб.; должностных лиц — от 4 тыс. до 5 тыс. руб.; юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб.
6.4	Повторное правонарушение, предусмотренное п. 6 ст. 15.25, за исключением правонарушения порядка представления отчетов о движении средств по счетам в банках за пределами Российской Федерации и (или) подтверждающих банковских документов	Для граждан — 10 тыс. руб.; должностных лиц — от 12 тыс. до 15 тыс. руб.; • юридических лиц — от 120 тыс. до 150 тыс. руб.
6.5	Повторное правонарушение, предусмотренное п. 6 ст. 15.25, выразившееся в несоблюдении порядка представления отчетов о движении денежных средств по счетам в банках за пределами Российской Федерации и (или) подтверждающих банковских документов	Для граждан — 20 тыс. руб.; для должностных лиц — от 30 тыс. до 40 тыс. руб.; • юридических лиц — от 400 тыс. до 600 тыс. руб.

1.

Глава 2.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Бухгалтерский учет у участников договора простого товарищества и доверительного управления имуществом — субъектов внешнеэкономической деятельности

1. Сущность простого товарищества без образования юридического лица

Участниками простого товарищества (совместной деятельности) в Российской Федерации могут выступать предприятия различных форм собственности, которые можно подразделить на две категории:

а) предприятие-участник простого товарищества (ПУ);
б) предприятие-доверенное лицо (далее — ПДЛ), которому выдается доверенность на право выступать и действовать от имени партнеров с целью выполнения совместных задач и условий договора, вести бухгалтерский учет, распределять финансовый результат.

Партнеры простого товарищества без образования юридического лица объединяют основные средства, материалы, готовую продукцию, денежные средства и другое имущество на отдельном балансе предприятия-доверенного лица (распорядителя). Предприятие-доверенное лицо осуществляет самостоятельно или с помощью других участников операции по совместной ВЭД, в частности, такие, как:

а) заключение контрактов;
б) оплату стоимости товара, транспортных расходов, затрат, связанных с производством товара или продукции, если таковое имеет место;
в) расчеты с покупателями товаров;
г) определение затрат, связанных с осуществлением капитальных вложений, строительством совместных объектов, совместной эксплуатацией помещений или оборудования;
д) определение финансовых результатов совместной ВЭД, которые распределяются между партнерами.

Согласно российскому законодательству, предприятия различных форм собственности имеют право объединять свое имущество и усилия для достижения тех результатов, которые по различным причинам не могут быть получены ими порознь.

Существуют два пути такого предпринимательства:

а) создание совместных предприятий (далее — СП) с образованием юридического лица;
б) организация совместной деятельности без образования юридического лица с участием распределения и использования прибыли или без распределения прибыли.

В создании СП могут выступать в качестве учредителей и участников резиденты и нерезиденты, активно влияющие на хозяйственно-финансовую деятельность через своих представителей в руководящих органах СП. Характерные особенности СП:

- а) участники делают вклад в СП в виде денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов;
- б) участники контролируют деятельность СП;
- в) участники имеют право на долю прибыли, полученной СП;
- г) участники имеют право на долю продукции, произведенной СП;
- д) при ликвидации СП участники имеют право на возврат вклада и части созданного капитала в соответствии с учредительными документами.

Совместное предприятие имеет организационную форму акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью или другую форму, предусмотренную законодательством.

Участники совместной деятельности могут объединять усилия для достижения определенных целей, например:

- совместно осуществлять операции ВЭД;
- оказывать взаимные услуги по использованию рынков и каналов сбыта, транспортному и коммуникационному обслуживанию;
- производить операции по товарообмену, финансам;
- совместно осуществлять эксплуатацию зданий, оборудования, других объектов;
- вести дальнейшее совершенствование и разработку новых видов продукции, а также ее реализацию.

Все условия деятельности предусматриваются в контракте. В нем необходимо отразить:

1. Стороны договора. Сторонами рассматриваемого договора, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.
2. Состав имущества, передаваемого участниками в качестве вклада по договору простого товарищества. При этом Денежная оценка имущества производится по соглашению участников договора. Поступившее имущество, денежные средства, основные средства, материалы, нематериальные активы и проч. в качестве вклада участников договора отражаются как средства целевого финансирования, а подтверждением поступления этих средств могут служить документу об оприходовании имущества, акты, копии накладных квитанций к приходному ордеру и др.

Порядок ведения общих дел. Согласно ст. 1044 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ), в договоре ведение дел товарищества может быть поручено отдельным участникам Сговора или осуществляться совместно, в этом случае для совершения каждой сделки требуется согласие всех участников договора.

Предприятие-доверенное лицо объединяет средства всех участников, ведет бухгалтерский учет операций, связанных с совместной деятельностью, составляет всю отчетность, определяет финансовые результаты и распределяет их между участниками в соответствии с договором, заключает договоры с поставщиками, покупателями и другими организациями с целью выполнения поставленной задачи всеми участниками. ПДЛ составляет и представляет участникам договора по совместной деятельности информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, определенные договором. При этом сроки представления этой информации рекомендуется устанавливать не позднее сроков, предусмотренных для представления бухгалтерской отчетности.

Предприятие-участник, ведущее общие дела, на основании данных учета совместных операций составляет отдельный баланс по совместной деятельности, который в баланс по основной деятельности не включается.

Результатом совместной деятельности может быть прибыль или убыток, которые распределяются между участниками в соответствии с условиями договора или пропорционально вкладам участников в совместную деятельность, согласно ст. 1048 ГК РФ.

Каждый участник, получив свою долю прибыли или убытка, включает их в состав операционных доходов или расходов. А при формировании финансовых результатов с учетом полученного результата от совместной деятельности уплачивает налог на прибыль в установленном порядке.

Участник, ведущий общие дела, при осуществлении совместной деятельности в случаях реализации (передаче) продукции, материальных и нематериальных ценностей, основных средств определяет облагаемый оборот для начисления налога на добавленную стоимость (далее — НДС). При этом полученные денежные средства или имущество в качестве вклада в совместную деятельность, не включаются в облагаемый оборот НДС.

Предприятие-доверенное лицо также облагается некоторыми налогами на реализованную продукцию, товары, работы, услуги.

По уплате налога на имущество каждый участник является самостоятельным плательщиком, в том числе в части имущества, созданного в результате осуществления совместной деятельности.

При осуществлении совместной деятельности могут возникать различные объекты налогообложения (обороты по реализации, земельные участки, расходы по оплате труда и др.), которые обязаны платить участники договора, ведущие общие дела.

В рамках совместной деятельности реализация горюче-смазочных материалов подлежит обложению налогом в установленном порядке по данным отдельного (обособленного) баланса участника совместной деятельности, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел.

На пользователей автомобильных дорог — подлежат обложению выручка от реализации продукции (услуг, товаров) и сумма разницы между продажной и покупной ценами товаров, полученных в рамках совместной деятельности, при этом облагаются налогом по данным отдельного (обособленного) баланса участника совместной деятельности, ведущего общие дела.

С владельцев транспортных средств, находящихся на отдельном балансе участников совместной деятельности, уплату налога производит тот участник, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел.

2. Организационные варианты совместной деятельности за рубежом

В зарубежной практике используются следующие варианты совместной предпринимательской деятельности: корпорация, товарищество письменного контракта (партнерства) и Устного соглашения.

Корпоративное совместное предприятие является наиболее сложной и развитой формой совместного предпринимательства. Оно обычно имеет структуру самостоятельной компании. Эта форма выбирается при наличии одного или нескольких следующих условий:

- если СП достаточно большое или сложное, требующее создания отдельной организационной единицы со своим внутренним управлением;
- если партнеры считают целесообразным вложить наличные средства непосредственно в СП и взамен получить долю капитала в новой компании;

• если СП имеет долгосрочные задачи. Корпоративная структура работает лучше тогда, когда

имеет определенную автономию в управлении, хотя и руководствуется стратегией партнеров-основателей. Если стратегические условия изменяются и кому-то из партнеров участие в СП становится невыгодным, то доля капитала в этом СП может быть им продана, либо он может выйти из-под стратегического контроля, оставаясь пайщиком и получая прибыль от предприятия.

Вторая форма делового союза представлена товариществом. Это юридическая структура, которая распределяет инвестиции, прибыль, убытки и оперативную ответственность, и в то же время сохраняет автономию участников. Чаще всего форму товарищества выбирают более мелкие и подвижные компании и фирмы. Товарищество обладает большей степенью гибкости и поэтому может быть использовано там, где требуется отдельная организация с самостоятельным управлением, а также тогда, когда союзу требуется только координационный совет без создания отдельных организаций.

Обычно товарищество является владельцем какой-то собственности, например, владеет зданиями, технологией производства, правами на реализацию или производственным оборудованием.

Форма товарищества наиболее часто избирается при преобладании одного или нескольких следующих условий:

если союз рассчитан на срок от трех до пяти лет (т. е. является проектно-ориентированным);

- если создание отдельной экономической единицы для союза желательно, но нет необходимости в постоянном управлении предприятием, хотя это может понадобиться в будущем;
- если на короткий промежуток времени требуются определенные обязательства по отношению друг к другу и содействие на высоком уровне.

Как видно, форма товарищества удобна, поскольку обладает большей гибкостью, что является существенным фактором в ситуации нестабильности.

Товарищество является менее сложным механизмом для краткосрочных соглашений, чем корпорация. Совместные предприятия обычно выбирают эту структуру, так как она позволяет финансовым инвесторам участвовать в капитале на основе товарищества с ограниченной ответственностью, сохраняя контроль за участниками СП, которые являются основными партнерами.

Товарищеское соглашение также больше всего подходит для нестандартного распределения доходов. Например, инвестор меньшей доли капитала может получить большую долю распределяемой прибыли, если партнеры считают это справедливым.

Налоговые аспекты являются последним доводом в пользу выбора формы товарищества, потому что товарищество, в отличие от корпорации, не облагается налогом дважды — прибыль поступает непосредственно к партнерам.

Контрактное письменное соглашение является более простой формой хозяйствования по сравнению с товариществом или корпорацией. Используется для создания стратегического союза, поскольку поддерживает взаимоотношения между сторонами на почтительном расстоянии. Контрактное Письменное соглашение определяет:

- а) как делится доход;
- б) кто несет ответственность за определенные действия;
- в) кто определяет продукцию, конфиденциальную информацию и т.д.

Письменный контракт не дает полномочий участвующим лицам сверх того, что указано в договоре, который связывает стороны определенными правами и обязательствами. Кроме того, он не создает самостоятельного экономического подразделения по юридическим и налоговым соображениям. Такой вид сотрудничества носит характер партнерства, которое может носить характер неограниченной или ограниченной формы хозяйствования.

Партнерство, согласно своей правовой основе, не является юридическим лицом, а представляет собой добровольное объединение индивидуальных предпринимателей. Добровольность означает то, что ни один из партнеров не может быть включен в партнерство против его

желания, и ни один из партнеров не может быть удержан в составе партнерства, если он хочет выйти из него или перепродать свою долю третьему лицу. Партнерство прекращает свое существование в любое время по причинам:

- а) выхода из состава партнерства одного из его членов;
- б) в случае банкротства;
- в) в случае истечения срока договора, на который оно заключалось;
- г) других условий, оговоренных партнерами при заключении контракта (договора) о партнерстве.

Партнерство организуется свободно, без согласия властей. При организации совместного бизнеса партнеры должны четко представлять условия партнерства как хозяйственно-правовой формы организации бизнеса. Для заключения партнерского соглашения составляется договор в письменной форме. Поскольку международный опыт осуществления сделок различного характера, как правило, имеет правовую основу, соглашение (договор) о партнерстве заверяется нотариусом.

Соглашение о партнерстве содержит информацию, характеризующую объекты и субъекты соглашения и порядок их экономических взаимоотношений, а именно:

- имена партнеров;
- права и обязанности партнеров, имеющие силу со дня создания партнерства;
- размер инвестированного каждым партнером капитала с указанием способа оценки имущества и всех надежных активов, инвестируемых в бизнес или изымаемых партнером в связи с его уходом;
- способ распределения доходов и убытков;
- условия изъятия средств каждым партнером.

В отношениях с другими хозяйствующими субъектами каждый партнер является представителем партнерства. Он имеет право заключать сделки, не противоречащие условиям соглашения о партнерстве.

Каждый из партнеров обладает неограниченной ответственностью за долги фирмы, так как он же является совладельцем имущества фирмы. Собственность партнеров, внесенная в форме вклада, становится совместной. В качестве вклада могут быть внесены: здания, оборудование, денежные капиталы, нематериальные активы, которые оцениваются по текущей рыночной стоимости. Открывается совместный счет компании.

По соглашению партнеры при ведении деятельности зарабатывают прибыль, которая распределяется через:

- фиксированные пропорции, установленные по договоренности;
 - установление фиксированных окладов партнерам с распределением остатка (прибыли или убытков) в фиксированных пропорциях;
 - установление нормы отдачи на капитал партнеров с распределением остатка в фиксированных пропорциях;

- установление окладов плюс норма отдачи с распределением остатка в фиксированных пропорциях.

Несмотря на положительные стороны неограниченного Партнерства как формы предпринимательской деятельности, простор формирования и свободу деловой активности партнеров, оно имеет ряд недостатков. К ним относятся:

а) неограниченная ответственность по результатам общей хозяйственной деятельности каждого из участников партнерского соглашения;

б) общее представительство, которое заключается в праве каждого из партнеров представлять интересы, заключать сделки от имени партнерства в целом;

в) краткосрочность осуществления, что обусловлено предыдущим фактом общего представительства, которое приводит к убыточной финансово-экономической деятельности в силу несогласованности действий участников партнерства.

В связи с этим в последнее время за рубежом стала более активно развиваться форма ограниченного партнерства.

В ограниченном партнерстве один из членов является генеральным партнером, а остальные — ограниченными. При этом ограниченные партнеры выступают в роли инвесторов, имеющих право на получение прибыли и отвечающих по долгам фирмы только суммой вложенных средств. Генеральный партнер представляет интересы партнерства, заключает договоры о сделках, осуществляет управление бизнесом, распределяет прибыль между участниками партнерства согласно условиям договора. Исходя из международной практики работы партнерств, осуществление деятельности ограниченными партнерами имеет больший положительный эффект по сравнению с неограниченными.

Вышеизложенное позволяет сделать обобщение, что письменное соглашение о партнерстве целесообразно к использованию в случаях:

- когда не предвидится никакой необходимости в организации отдельного СП;

- когда компании не имели или не имеют опыта сотрудничества, что делает создание реального СП слишком рискованным шагом;

когда компании осуществляют краткосрочные по времени мероприятия, длящиеся, как правило, не более трех лет;

- когда не требуется ежедневной или очень тесной координации действий в процессе реализации проекта;

- когда инвестиции производятся независимо каждым отдельным партнером.

Использование формы письменного контракта дает также возможность президентам каждой компании продолжать вести свое собственное дело с большой степенью самостоятельности. Характер каждой компании не требует при этом никаких изменений.

Фирмы в сфере услуг, в большинстве своем трудоемкие и с малой потребностью в основном оборудовании, также используют эту

форму соглашения. Торговые представители часто используют письменный контракт с промышленными компаниями.

Наряду с письменными соглашениями в зарубежной практике предпринимательства получило развитие устное соглашение, которое может быть использовано в стратегических союзах при следующих обстоятельствах:

- когда не может быть использована форма письменного контракта;
- когда нет необходимости в отдельной организации, управляющей союзом;
- во время промежуточного периода, до того как составлены и подписаны юридические документы, но когда уже есть необходимость начать реализацию проекта;
- когда партнеры настолько доверяют друг другу, что юридические документы кажутся излишними.

Обычно устная форма не рекомендуется при длительных сроках сотрудничества.

За рубежом партнеры крайне осторожно относятся к появлению новых коммерсантов-предпринимателей, стремящихся к совместной деятельности. Прежде чем заключить договор партнерства с вовлечением новых членов, участники ранее действующего или организуемого вновь партнерства досконально изучают подробности о фирмах-участниках (уставной капитал, специализацию, годовой оборот, финансовую устойчивость, метод управления фирмой). Для сбора соответствующей экономической, правовой, социальной информации за рубежом созданы специализированные фирмы. Подобный опыт пока не присущ предпринимательству в России.

В итоге можно сделать вывод, что на сегодняшний день формы делового сотрудничества в мире очень разнообразны. Причем одни из них оформлены юридически, а другие — нет.

При сравнении форм сотрудничества отечественных хозяйственников и зарубежных фирм больший интерес, на наш взгляд, представляют товарищества и партнерства, как менее изученный вид хозяйствования. Исходя из экономической сущности организационной структуры российской экономики, они могут быть представлены как основные формы совместного предпринимательства применительно к современным условиям хозяйствования в России. При этом для отечественной рыночной экономики на сегодняшний день более привлекательной формой совместного предпринимательства является совместная деятельность по письменному договору и в форме СП.

3. Развитие правовой основы бухгалтерского учета совместной деятельности в России.

В России совместная деятельность является исторически сложившейся. Так, индустриализация и быстрый экономический рост России в последнем двадцатипятилетии XIX в. произошли во многом на основе привлечения иностранных инвестиций в строительство

железных дорог и банковскую сферу. В начале XX в. на юге Европейской части России из 18 акционерных обществ акции 16 котировались на иностранных биржах и во всех обществах присутствовал иностранный капитал. Привлечение иностранных инвестиций в экономику отдельных предприятий явилось прообразом создания $\text{£}0$. Первым законодательным актом, разрешившим привлечение иностранных капиталовложений в сферу народного хозяйства, был Декрет Совета народных Комиссаров (далее — СНК) от 23 ноября 1920 г. "Об экономических и юридических условиях концессий".

Шаг к созданию совместных предприятий в России был сделан в декабре 1921 г., когда Девятый съезд Советов вынес решение о необходимости создания смешанных обществ с участием иностранного капитала, как частного, так и государственного.

Заключение соглашений о допуске иностранного капитала в страну в соответствии с Конституцией 1923 г. было отнесено к компетенции СНК СССР. Общие условия деятельности в СССР заграничного капитала регулировалось внутренним советским законодательством, а также международными соглашениями, определяющими права и обязанности иностранных физических и юридических лиц в СССР.

Позднее правовая основа организации совместной деятельности была определена в Гражданском кодексе РСФСР, утвержденном Законом РСФСР от 11 июня 1964 г., где в ст. 434 гл. 38 "Совместная деятельность" сказано, что по договору о совместной деятельности стороны обязуются совместно действовать для достижения общей хозяйственной цели. Краеугольным камнем совместных усилий служила только хозяйственная цель, т. е. объединение участников предусматривало совместные усилия именно в производственной или иной деятельности, направленной на создание определенных видов продукции. Кроме этого, в этом же документе были четко регламентированы отдельные вопросы совместной деятельности: ведение общих дел со стороны одного из участников в части распоряжения денежными средствами или иным имуществом, порядок покрытия расходов и т. д. При этом запрещено было заключать подобные договоры между гражданами и социалистическими организациями. Особым условием функционирования СП в России являлось участие в их деятельности наркомата внешней торговли. Российской стороне, согласно действующей нормативной базе, должно было принадлежать не менее 51% акций в совместных обществах.

В последующие годы с усилением идеологических расхождений между экономическими системами социализма и капитализма совместная деятельность осложнилась и стала практически невозможной. Исключением являлась совместная деятельность стран-участников Совета Экономической Взаимопомощи (далее — СЭВ).

Переход к рыночным отношениям в России дал импульс развитию совместной деятельности в различных ее аспектах. Во многом это определялось признанием различных форм собственности, в том

числе и частной. Значительное влияние оказали на развитие СП такие нормативные документы:

- постановление Совета министров СССР от 13 января 1987 г. №48 "О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран членов СЭВ" и №49 "О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран";

- постановление Совета министров СССР от 2 декабря 1988 г. №1405 "О дальнейшем развитии внешнеэкономической деятельности государственных, кооперативных и иных общественных предприятий, объединений и организаций", которое отвечало требованию времени по активизации привлечения иностранного капитала в отечественную экономику. Данным постановлением были расширены права СП в части формирования уставного капитала (до выхода в свет постановления №1405 доли участников строго лимитировались: доля иностранного инвестора не должна была быть более 49%), в решении вопросов найма работников, оплаты труда, а также по ряду других вопросов организации и деятельности СП.

Впоследствии вопросы обеспечения совместной деятельности были закреплены в Законе РСФСР "О предприятиях и

Предпринимательской деятельности", введенном в действие с 1 января 1991 г., опубликованном в Ведомостях Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР (1991 г.). Вышеуказанным Законом была подтверждена организационная форма совместной деятельности — товарищество. Однако в отличие от Основ гражданского законодательства, договор о совместной деятельности как форме простого товарищества, вновь введенный Закон предусматривал как полное товарищество. При этом и в том, и в другом случае отсутствует создание юридического лица. Согласно ст. 9 Закона "О предприятиях и предпринимательской деятельности", стороны, согласно пунктам договора, "обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей законодательным актам".

Отсутствие необходимости создания юридического лица и наличие общих целей позволяло участникам договора о совместной деятельности более оперативно решать организационно-технические задачи, вступая в непосредственные отношения друг с другом, а не с третьим юридическим самостоятельным лицом.

С 1 марта 1996 г. осуществление операций совместной деятельности регулируется гл. 55 и другими главами второй части ГК РФ. В соответствии с гражданским законодательством деятельность без образования юридического лица осуществляется на основе договора между ее участниками.

Согласно ст. 1041 ГК РФ, по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать

без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели. При этом сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только предприниматели и (или) коммерческие организации.

В ст. 1042 этой же главы регулируются вклады товарищей, в частности: "денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами";

в ст. 1043 излагается пользование общим имуществом товарищей;

в ст. 1044 изложено ведение общих дел товарищей; в ст. 1045 предусмотрено право товарища на информацию;

в ст. 1046 регламентируются общие расходы и убытки товарищей;

в ст. 1047 предусматривается ответственность товарищей по общим обязательствам;

в ст. 1048 определен порядок распределения прибыли;

в ст. 1049 описан выдел доли товарища по требованию его кредитора;

в ст. 1050 регламентировано прекращение договора простого товарищества;

в ст. 1051 изложен порядок отказа от бессрочного простого товарищества;

в ст. 1052 изложен порядок расторжения договора простого товарищества по требованию стороны.

За последние годы в России государством принимались некоторые меры по совершенствованию нормативной базы отечественной процедуры (технологии) бухгалтерского учета. Например, приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н введен новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, а так же введен в действие Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ).

Приказами Минфина России утверждены: 20 декабря 1994 г. №167 — "Положение по бухгалтерскому учету", "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94); 29 июля 1998 г. № 34н "Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"; 9 декабря 1998 г. №60н "Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98); 10 января 2000 г. №2н "Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000) и ряд других нормативных документов, существенно приблизивших бухгалтерский учет в России к международным стандартам.

Нормативные документы определяют порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности, взаимоотношений предприятий (фирм, товариществ) с другими субъектами хозяйствования, с внутренними и

внешними пользователями бухгалтерской информации, т. е. дают направления для разработки процедуры или технологии учета.

4. Особенности методики бухгалтерского учета операций по договору простого товарищества

Переход России к рыночной экономике породил множество революционных преобразований во всех сферах жизнедеятельности нашего общества, и бухгалтерский учет не является исключением. На сегодняшний момент — это наиболее трансформируемая область науки, "лакмус" экономических реформ. Одним из последних судьбоносных преобразований, вызванных исполнением программы реформирования учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, стало принятие плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. Следствием этого явилось изменение в методологии Учета хозяйственных субъектов различных форм собственности и совместной деятельности в частности, в основе которой лежит выполнение обязательств по договору простого товарищества (ГК РФ, ч. 2, разд. 4 *гл. 55) между коммерческими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями.

Специфика методики учета операций по совместной деятельности обуславливается общей долевой собственностью, ее образованием и распределением между участниками договора без создания для этой цели юридического лица, что является выгодным условием по привлечению к совместной деятельности иностранных юридических лиц.

Другим определяющим фактором методики учета является то, что каждый участник договора о совместной деятельности не вправе распоряжаться долей в общем имуществе без согласия других участников договора, за исключением той части доходов и продукции от совместной деятельности, которая поступает в распоряжение каждого участника. В этой связи участнику, которому поручено ведение общих дел, выдается доверенность остальными участниками договора и осуществляется учет долевой собственности на отдельном (обособленном) балансе, данные которого в баланс основной деятельности не включаются.

Распределение прибыли или убытков и других результатов от совместной деятельности осуществляется между участниками согласно условиям договора. Как правило, каждый участник при формировании финансовых результатов включает свою долю прибыли от совместной деятельности в состав операционных доходов, а полученную долю убытков — в состав операционных расходов. Также каждому товарищу, независимо от того, уполномочен он или нет вести общие дела по совместной деятельности, предоставляется право ознакомления со всей документацией по ведению общих дел.

Участник, ведущий общие дела, ежеквартально сообщает каждому участнику совместной деятельности и налоговому органу по месту его нахождения о суммах, составляющих долю прибыли (убытка)

для учета ее при налогообложении не позднее сроков, предусмотренных для представления бухгалтерской отчетности.

Особенностью учета является и то, что стоимость передаваемого участниками имущества не списывается с их самостоятельного баланса и подлежит отражению в балансе как финансовые вложения в дебете счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со счетами учета имущества 01 «Основные средства», 04 "Нематериальные активы", 10 "Материалы", 43 "Готовая продукция", 41 "Товары", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и др. В соответствии с новым планом счетов, кроме названных выше, в учете участников простого товарищества используются следующие счета: 75 "Расчеты с учредителями" субсчет "Расчеты по выплате доходов", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчет 3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам", 80 "Уставный капитал" субсчет "Вклады товарищей" и др.

1. Бухгалтерский учет операций по договору простого товарищества в бухгалтерии участника совместной деятельности

На основании договора простого товарищества (совместной деятельности), партнер имеет право передавать другому партнеру имущество и оформлять данный факт первичными документами: накладной, актом или квитанцией к приходному кассовому ордеру, которые подтверждают передачу имущества.

У предприятия-участника для учета данных операций по плану счетов бухгалтерского учета от 31 октября 2000 г. предназначен счет 58 "Финансовые вложения". К счету 58 открывается отдельный субсчет "Вклады по договору простого товарищества" (далее — ДПТ), внутри этого субсчета ведется аналитический учет по каждому договору простого товарищества и видам вкладов. По дебету счета 58-ДПТ показывается стоимость передаваемого имущества в оценке, предусмотренной договором, в корреспонденции со счетами 01, 04, 10, 41, 43 по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение). При этом возможные разницы между Договорной ценой и балансовой отражаются на счетах 58 "Финансовые вложения" и 91 "Прочие доходы и расходы". Взнос Денежных средств в счет вклада в общее имущество просто-

го товарищества отражается в учете следующей записью; дебет счета 58 "Финансовые вложения", кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета".

Подтверждением получения имущественного вклада для организации-участника является авизо об оприходовании имущества участником, ведущим общие дела, или первичные учетные документы о получении имущества (копия накладной, квитанция к приходному ордеру, акт и др.)

Прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению у участника договора, отражается как операционные доходы записью по дебету счета 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" и кредиту счета "91 "Прочие доходы и расходы".

Убыток от деятельности простого товарищества, подлежащий покрытию у участника, отражается как операционные расходы по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества в пределах сумм, числящихся на счете 58, отражается по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом счетов 01, 04 и др. Стоимость возвращаемого имущества в размере сверх числящейся на счете 58 отражается по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" в корреспонденции с дебетом вышеназванных счетов (01, 04).

Наиболее распространенные операции у рядового участника совместной деятельности носят следующий характер:

передача имущества участнику договора, ведущего общие дела;
начисление причитающейся суммы прибыли (убытков), полученной в результате совместной деятельности;

зачисление на расчетный счет прибыли от совместной деятельности ;

перечисление суммы убытков от совместной деятельности участнику, ведущему общие дела;

получение имущества от участника, ведущего общие дела, после прекращения СД.

Порядок отражения хозяйственных операций на балансе основной деятельности у простого участника совместной деятельности приводится в таблице.

Таблица

Учет операций в бухгалтерии участника договора простого товарищества

Содержание хозяйственной операции	корреспон
	по де
1	2
Передача денежных средств в счет вклада в имущество простого товарищества	58
Передача активов, отличных от денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества: -по остаточной стоимости (в сумме фактических затрат на приобретение) -в оценке согласно договору простого	58
Прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению участником	76-3
Поступление сумм прибыли от деятельности простого товарищества на счета участников	51,52
Убыток от деятельности простого товарищества, подлежащий покрытию участником	91
Перечисление денежных средств в счет покрытия убытка от деятельности простого	76-3
Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества:	01,04,10,4

-в пределах сумм, числящихся на счете 58 -сверх сумм, числящихся на счете 58 -суммы вознаграждения (если предусмотрено договором)	
---	--

2. Особенности учета в бухгалтерии организации-доверенного лица, осуществляющего общие дела по договору простого товарищества

Организация бухгалтерского учета на предприятиях, выполняющих функции доверенного лица по ведению общих дел совместной деятельности, в значительной степени отличается от учета операций у простого товарища (участника) совместной деятельности. Прежде всего, тем, что весь процесс учета осуществляется на отдельном самостоятельном балансе с использованием плана счетов бухгалтерского учета для отражения в учете следующих операций:

получения имущества и денежных средств, внесенных участниками договора простого товарищества;

покупки сырья, материалов, товаров, оборудования, их использования, переработки и реализации готовой продукции, товаров с целью выполнения договора простого товарищества;

выявления финансовых результатов в общеустановленном порядке;

распределения прибыли (убытков) между участниками ДПТ;

перечисления прибыли участникам ДПТ;

получения возмещения убытков от участников ДПТ;

возврата имущества и денежных средств каждому участнику ДПТ после прекращения совместной деятельности.

При этом участник, ведущий общие дела, при организации бухгалтерского учета обеспечивает отдельный учет операций по договору простого товарищества и связанных с выполнением своей уставной деятельности.

Отражение операций по ДПТ, расчет и учет финансовых результатов осуществляется в общеустановленном порядке.

Особое внимание должно быть обращено на организацию учета по счетам денежных средств: 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 50 "Касса", для чего необходимо открывать счета в банках.

По новому плану счетов, поступающее в качестве вклада от участников договора простого товарищества, имущество должно учитываться по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и др. в корреспонденции с кредитом счета 80 "Уставный капитал" субсчет "Вклады товарищей" (с ведением аналитического учета по каждому участнику договора), а при возврате данного имущества каждому участнику делается адекватная проводка о закрытии счета 80 "Уставный капитал". Эта методика в корне отличается от ранее действовавших по старому плану счетов бухгалтерского учета, когда получаемые активы ПДТ отражало на счетах расчетов.

Учет имущества, внесенного участниками ДПТ, осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре и на основании первичных учетных документов об оприходовании.

В ходе совместной деятельности приобретенное или созданное имущество отражается в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и реализацию.

Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений, осуществляемых за счет дополнительных взносов участников, ведется в общеустановленном порядке и осуществляется за счет дополнительных перечислений товарищей согласно принятым решениям.

По окончании отчетного периода выявленный на счете 99 "Прибыли и убытки" финансовый результат подлежит списанию на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", а при распределении прибыли от деятельности простого товарищества между участниками договора делается запись по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 75-2 субсчет "Расчеты по выплате доходов".

В случаях списания сумм убытка от деятельности простого товарищества, подлежащего распределению между участниками договора, делается запись по дебету счета 84 и кредиту счета 99, распределение же убытка от деятельности Простого товарищества между участниками договора отражается по дебету счета 75, субсчет 2 "Расчеты по выплате Доходов" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По истечении срока договора о совместной деятельности оставшееся имущество и денежные средства распределяются между участниками согласно условиям договора.

Возврат денежных средств, внесенных участниками в качестве первоначальных и дополнительных взносов, отражается по дебету счета 80 субсчет "Вклады товарищей" в корреспонденции с кредитом счетов учета имущества — 51, 52 01, 04, 10, 41, 43.

Особенностью учета также является то, что товарищ ведущий общие дела, составляет и представляет участникам ДПТ, необходимую им информацию для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором.

По окончании или прекращении договора простого товарищества, товарищ, ведущий общие дела составляет ликвидационный баланс на дату окончания (прекращения) договора.

Порядок отражения операций в бухгалтерии ПДЛ приводится в таблице.

Таблица

Учет операций по договору о совместной деятельности на отдельном балансе участника, ведущего общие дела (на обособленном балансе)

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующая
	по дебету

По окончании месяца бухгалтер подводит итоги в каждой карточке и сверяет записи со всеми бухгалтерами участников совместной деятельности. После этого данные строки "Итоги за месяц" из каждой карточки переносят отдельной строчкой в "Сальдо-оборотную ведомость 76-3" и подводят итоги. Последующие операции в хронологическом порядке заносят на основании первичных документов или из других корреспондирующих счетов по правилу "двойной записи" в "Сальдо-оборотную ведомость счета 76-3".

На таких же карточках можно вести аналитический учет " по счету 75-2 "Расчеты по выплатам доходов от совместной Деятельности",

58-4 "Вклады по договору простого товарищества",

80 субсчет "Вклады товарищей".

По окончании месяца итоговые данные переносятся в журнал-ордер по кредиту этих счетов и ведомости по дебету счетов или в мемориальные ордера, или в соответствующие машинограммы (в зависимости от формы учета и программы учета).

При организации совместной деятельности для ведения расчетов с участниками и сторонними предприятиями можно использовать расчетный, валютный и ссудный счета участника ПДЛ, которому поручается ведение бухгалтерского учета, в качестве транзитных счетов. В зависимости от объемов и сущности учетных операций предприятие ПДЛ выступает в трех ролях:

- как хозяин счетов;
 - при использовании его имени и штата по обслуживанию совместной деятельности;
- как участник совместной деятельности.

Для этого необходимо вести аналитический учет по всем счетам и своевременно производить периодические сверки по расчетам с каждым участником совместной деятельности.

При журнально-ордерной форме учета в зависимости от объема операций используют либо весь комплект журналов-ордеров, либо сокращенный вариант журналов-ордеров, таких, как 2, 6, 8, 10, 11, 15 и других с выделением субсчетов совместной и внешнеэкономической деятельности (далее — СВЭД).

Например, предприятию, ведущему общие дела, для учета расчетов с участниками совместной деятельности целесообразно вести журнал-ордер №8 по кредиту счетов 76-3, 75-2 и других, где имеются справочные данные (номер документа, дата совершения операции) и основные части: сальдо на начало месяца по дебету и кредиту, обороты по кредиту указанных счетов, обороты по дебету других счетов, сальдо на конец месяца по дебету и кредиту. Журнал №8 открывается ежемесячно записью сальдо на начало месяца по каждому участнику совместной деятельности. Лимитно-позиционный способ построения журнала-ордера дает возможность выделить на каждого участника одну или несколько строк в зависимости от характера операций их объема. Такой журнал-ордер позволяет вести одновременно синтетический и аналитический учет расчетов с участниками по каждой операции

(вкладу, платежу). При этом записи в журнале-ордере №8 производятся на основании выписок банка, протоколов распределения результатов совместной деятельности, авизо, справок бухгалтерии и первичных документов, утвержденных постановлением Правительства РФ от 8 июля 1999 г. № 835 "О первичных учетных документах" и постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1998 г. "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве".

При выборе любой формы учета, включая автоматизированную, необходимо использовать нужные регистры с обязательным выделением субсчетов с аббревиатурой "СД" или "ДПТ".

5. Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом

Доверительное управление имуществом в России является одной из разновидностей СВЭД и осуществляется на основании гл. 53 ГК РФ, где в ст. 1012 "Договор доверительного управления имуществом" записано, что по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

При этом объектами доверительного управления могут быть Предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

Как правило, имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество учитывается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет. Для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением, открывается отдельный банковский счет.

При отражении в бухгалтерском учете операций по передаче учредителем управления имущества в доверительное управление и других операций используется счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

В аналитическом учете — первичных документах, регистрах — делается пометка "ДУ".

1. Учет операций у учредителя управления имуществом

Передача объектов имущества у учредителя осуществляется по стоимости, по которой они числятся в бухгалтерском учете с отражением по дебету счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" в корреспонденции с кредитом счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и др. Одновременно на сумму начисленной амортизации делают запись по дебету счета 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" в корреспонденции счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом". Основанием для этих записей может быть извещение или первичный учетный документ с пометкой "ДУ"(копии накладной, акт приема-передачи и т. п.), полученные от доверительного управляющего на полученное имущество.

Полученные денежные средства учредителем управления в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом отражаются по дебету счетов денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

В случаях возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, упущенной выгоды (на основании ст. 1022 ГК РФ) в бухгалтерии учредителя управления имуществом отражают по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы".

При прекращении договора доверительного управления имуществом возвращенные объекты у учредителя отражаются по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом". Одновременно на суммы начисленной амортизации делается запись по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" и дебету счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

2. Учет у выгодоприобретателя операций по договору доверительного управления имуществом

В случаях участия выгодоприобретателя, выполняющего Функции учредителя управления имуществом, причитающийся доход у выгодоприобретателя учитывается на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчете "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" в качестве внереализационного дохода.

Также отражается причитающаяся упущенная выгода за время доверительного управления по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и кредиту счета 91 "Прочие

доходы и расходы". А при получении от доверительного управляющего указанных средств дебетуются счета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

3. Учет операций у доверительного управляющего на отдельном балансе

В бухгалтерии доверительного управляющего осуществляется самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом. Согласно ст. 1018 ГК РФ открывается отдельный банковский счет. Для каждого договора доверительного управления должен быть открыт отдельный субсчет к счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в разрезе учредителя управления или выгодополучателя.

Полученное от учредителя имущество отражается по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" по балансовой стоимости учредителя. Одновременно на сумму начисленной амортизации делается запись по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" в корреспонденции счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

В процессе эксплуатации начисление амортизации производится в общеустановленном порядке, но способом и в пределах срока полезного использования, которые были установлены учредителем управления.

В случаях поступления денежных средств от учредителя для осуществления долгосрочных инвестиций, их учитывают по кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и дебету счетов учета денежных средств.

В случаях перечисления денежных средств учредителю управления в счет причитающегося дохода по договору доверительного управления имуществом дебетуется счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и кредита счета денежных средств.

Начисленное вознаграждение доверительному управляющему и возмещение расходов, произведенных при доверительном управлении, учитываются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Разные расходы доверительного управляющего по осуществлению деятельности учитываются по дебету счета 20 "Основное производство" или по счету 26 "Общехозяйственные расходы" по каждому договору отдельно. Суммы вознаграждения и возмещения

необходимых расходов, произведенных при доверительном управлении имуществом, отражаются по кредиту счета 90 "Продажи" и дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При этом одновременно соответствующая часть затрат по оказанию услуг доверительного управления имуществом списывается с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет счета 90 "Продажи".

Причитающиеся суммы возмещения выгодополучателю упущенной выгоды, убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, учитываются в бухгалтерском учете по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", а при перечислении учредителю управления или выгодоприобретателю указанных средств делают запись по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета денежных средств.

При прекращении договора доверительного управления имуществом подлежит возврату учредителю управления ранее полученное и вновь приобретенное имущество и остатков денежных средств с отражением по дебету счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" в корреспонденции с кредитом счетов активов.

Во всех случаях доверительный управляющий представляет учредителю управления отчет о своей деятельности в сроки и порядке установленном договором доверительного управления имуществом с указанием данных об активах, обязательствах, доходах и расходах, полученных при выполнении договора доверительного управления имуществом с составлением отдельного баланса на дату прекращения договора.

2.2 Организация бухгалтерского учета на совместном предприятии с образованием юридического лица – субъекта вэд

Совместное предприятие на территории Российской Федерации представляет собой самостоятельную хозяйственную единицу и функционирует на основе действующей нормативной базы для предприятий и организаций всех форм собственности и чаще всего занимаются ВЭД. Бухгалтерский учет на СП осуществляется на отдельном балансе по формам и методам самостоятельного юридического лица.

Совместные предприятия в случаях необходимости могут вносить изменения в организацию и формы ведения учета, действующих в России, исходя из особенностей и специфики деятельности.

Совместные предприятия в бухгалтерском учете руководствуются планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденным Минфином России и введенным в действие с 1 января 2001 г.

На СП для учета специальных хозяйственных операций Могут вводить в рабочий план счетов бухгалтерского учета Дополнительные синтетические счета, субсчета первого, второго, третьего и другого порядка.

На СП ответственность за организацию бухгалтерского учета соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Они должны на собрании участников совместной деятельности принять и утвердить учетную политику, отвечающую всем требованиям нормативных актов. При этом в учетной политике целесообразно более подробно проработать такие вопросы, как:

- форма учета, способы учета затрат и методы определения выручки от продажи продукции (работ, услуг);
- смета затрат и ее финансирование в рамках договора совместной деятельности;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- определение способа амортизационных начислений одного из двух(линейный и нелинейный) согласно ст. 259 гл. 25 НК РФ;
- порядок проведения инвентаризации имущества, находящегося в долевой собственности, и расчетов товарищества с его участниками с определением порядка покрытия убытков;
- порядок начисления и выплаты заработной платы;
- порядок зачета усилий участников совместной деятельности;
- порядок начисления, распределения и уплаты налогов;
- сроки, формы и объемы предоставления участникам информации, необходимой для формирования финансовой, налоговой отчетности.

Полученное имущество и денежные средства в качестве вкладов в фонд совместной деятельности учитываются отдельно от собственных. Для каждого договора о совместной деятельности открывается отдельный субсчет, внутри которого ведется аналитический учет по каждому участнику договора. Учет имущества, внесенного участниками по договору о совместной деятельности, осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре, на основании первичных учетных документов об оприходовании имущества.

На СП вся первичная учетная документация, учетные регистры, отчетность ведется на русском языке или переводится на русский язык.

Документы, составленные на иностранных языках, должны иметь идентичный перевод на русский язык.

На основании учредительных документов при ведении оперативного и бухгалтерского учета и составления отчетности допускается использовать записи на иностранных языках наряду с

русским языком. Совместные предприятия используют рубли в качестве базовой валюты бухгалтерского учета.

Совместные предприятия представляют отчетность в соответствии с требованиями законодательных актов, действующими на территории РФ, и не могут представлять ее государственным или иным органам иностранных государств. При этом СП руководствуются всеми Положениями по бухгалтерскому учету, ГК РФ, НК РФ, ТмК РФ,

Указаниями ЦБ РФ, постановлениями Правительства РФ и Указами Президента РФ.

Совместные предприятия в необходимых случаях могут вносить изменения в установленные формы бухгалтерской отчетности, связанные со спецификой их финансово-хозяйственной деятельности.

Совместные предприятия представляют годовые бухгалтерские отчеты налоговому и статистическому органам и каждому участнику СП в порядке, предусмотренном учредительными документами.

При необходимости устанавливается учредительными документами представление квартальных бухгалтерских отчетов каждому участнику (партнеру) СП.

Правление (Совет) учредителей СП рассматривает и утверждает годовой бухгалтерский отчет в сроки и в порядке, установленные учредительными документами.

Бухгалтерские отчеты СП подписываются руководителем, главным бухгалтером и скрепляются печатью.

Все СП по итогам года делают общий аудит и вместе с годовым отчетом представляют заключение аудиторской фирмы. Отчетный год СП финансово-хозяйственной деятельности считается с 1 января по 31 декабря включительно.

Бухгалтерский учет и отчетность операций с имуществом и обязательствами, стоимость которых выражена в иностранной валюте, осуществляются в соответствии с Положением (стандартом) по бухгалтерскому учету " Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000), утвержденным приказом Минфина России от 10 января 2000 г. №2н.

А в системе международных стандартов по бухгалтерскому учету вопросы учета операций с иностранной валютой установлены в стандарте №21 "Влияние изменений обменных курсов иностранных валют".

1. Учет имущества и их источников формирования на совместном предприятии

Совместное предприятие организуется исключительно на долевых вкладах имущества. Денежные средства чаще всего находятся в кругообороте, поэтому бухгалтерия СП должна контролировать каждый новый и старый кругооборот, и каждая стадия кругооборота должна получить свое отражение в учете, чтобы в любой момент можно было установить, какая доля имущества имеется в деньгах, какая в товарно-материальных ценностях, в векселях, акциях, чеках.

В СП имущество состоит из наличных денег в кассе, денег на счетах в банках, из ценных бумаг, товаров, зданий, сооружений. Это только часть! Совокупность имущества СП Представляет собой актив предприятия.

Чтобы иметь в наличии это имущество, необходимы источники его формирования, т. е. капитал. Капитал — это абстрактное право распоряжения активом.

В СП первоначальным капиталом при его образовании являются долевые вклады в валюте и рублях, в основных средствах, правах пользования землей, водой и т. д. Все источники воплощаются в складочный капитал.

Складочный капитал СП образуется за счет вкладов его участников в любой форме.

Доли отечественных и иностранных участников в складочном капитале СП определяются по договоренности между участниками СП. Вклад отечественного участника в складочный капитал СП оценивается по договорным ценам с иностранным участником как в отечественной, так и в иностранной валюте. Вклад иностранного участника оценивается в том же порядке с пересчетом стоимости вклада в рубли по официальному валютному курсу ЦБ РФ на день подписания договора о создании СП.

Согласно российскому законодательству после регистрации СП как акционерного общества в бухгалтерии СП на сумму зарегистрированного складочного капитала образовавшуюся задолженность акционеров на их долю, не внесенную обществу, отражают на дебете счета 75-1 "Расчеты по вкладам в Уставный (складочный) капитал" и кредите счета 80 "Уставный капитал".

На сумму приобретенных акций учредители (участники) СП могут внести денежные средства в рублях или иностранной валюте, основные средства, материальные ценности, нематериальные активы. При фактическом поступлении суммы вкладов участников отражаются записями:

Дт 51 "Расчетные счета" (52-2 "Текущие валютные счета") (01, 04, 07, 10, 41, 43);

Кт 75-1.

Совместные предприятия, созданные в форме акционерного общества (далее — АО), иногда реализуют акции по цене, превышающей их номинальную стоимость, а разницу между стоимостью их цены продажи и номинальной стоимостью учитывают на счете 83 "Добавочный капитал".

На счете 80 "Складочный капитал" отражаются источники образования имущества СП. Сальдо по этому счету должно быть равным размеру складочного капитала, зафиксированному в уставных документах СП.

Увеличение наличия складочного капитала возможно за счет распределяемой прибыли, а уменьшение — в исключительных случаях и после внесения соответствующих данных в реестр государственной регистрации СП.

Акционеры общества СП регистрируются в специальном реестре АО. Аналитический учет расчетов по вкладам с участниками (акционерами) ведется с каждым в карточках или книгах, ведомостях, где отражаются сумма задолженности по вкладам, дата ее погашения, сумма внесенных активов в погашение задолженности.

Совместные предприятия, созданные в форме АО, ведут учет акций на отдельных субсчетах, открываемых к счету 80: "Простые акции" и "Привилегированные акции".

Имущество предприятия не подлежит реквизиции или конфискации в административном порядке. Имущество СП может быть предъявлено к взысканию лишь по решению органов, имеющих право рассматривать споры с участием СП.

Споры СП с государственными и общественными организациями, а также споры между участниками по вопросам, связанным с совместной деятельностью, в соответствии с законодательством рассматриваются в судебных и других органах.

2. Учет кассовых операций в иностранной валюте

Многие СП используют иностранную валюту в качестве средства платежа по экспортным и импортным контрактам и для оплаты командировочных расходов своих сотрудников. В этой связи возникает необходимость ведения кассовых операций в иностранной валюте.

Для этого необходимо обратить внимание на действующие нормативные акты, регулирующие порядок и правила проведения резидентами и нерезидентами Российской Федерации кассовых операций в иностранной валюте.

ЦБ РФ разработал Положение от 5 января 1998 г. №14-П "О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации", которое утверждено Советом директоров ЦБ РФ 19 декабря 1997 г. (протокол №47) и вступило в силу с 1 января 1998 г. Наряду с этим продолжает действовать Порядок ведения кассовых операций, утвержденный Советом директоров ЦБ РФ от 22 сентября 1993 г. №40.

ЦБ РФ разработал также Положение от 25 июня 1997 г. №62 "О порядке покупки и выдачи иностранной валюты для командировочных расходов" и Положение от 15 августа 1997 г. №503, запрещающее с 10 октября 1997 г. на территории РФ расчеты наличной иностранной валютой за реализуемые физическим лицам товары, работы, услуги. Поэтому единственным легальным источником поступления валютных средств в кассу СП является снятие наличной иностранной валюты с текущего валютного счета в уполномоченном банке на командировочные расходы и возврат командировочным лицом неизрасходованных валютных средств.

В соответствии с п. 23 Порядка ведения кассовых операций в РФ, каждое предприятие может вести только одну кассовую книгу. Этим нормативным документом не предусмотрено никаких исключений и специальных правил для учета валютных средств, т. е. существующими нормативными документами предусматривается ведение одной кассовой книги. Для отражения операций движения наличных денежных средств в валюте Российской Федерации и в иностранной Валюте.

Прием наличных денег кассой и выдача наличных денег из кассы производится по приходным и расходным ордерам

или правильно оформленным другим документам (расчетное платежным, платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с оттиском на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера, подписанным руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, уполномоченными на это.

В соответствии с п. 2 ст. 11 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете" учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте должен вестись в рублях на основании перерасчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Пересчет иностранной валюты в рубли производится согласно Положению по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000), утвержденному приказом Минфина России от 10 января 2000 г. №2н. В Положении отмечено, что датой совершения кассовых операций с иностранной валютой считается дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации. Согласно ПБУ 3/ 2000 в регистрах бухгалтерского учета по счетам имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, запись производится одновременно в валюте расчетов платежей и в рублях. В связи с этим в отчете кассира (второй отрывной лист кассовой книги с приложенными к нему приходными и расходными кассовыми ордерами) должна представляться одновременно сумма в иностранной валюте и в рублях.

В приходных и расходных кассовых ордерах сумма в иностранной валюте указывается в графе "Сумма". При этом по строке "Сумма прописью" должна быть указана одновременно сумма рублевого эквивалента по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. И эта сумма служит основанием для того, чтобы кассир сделал запись в рублях в кассовой книге в графе "Приход" или "Расход".

Наряду с этим необходимо вести регистры аналитического учета по каждому виду иностранной валюты, проходящей о кассе. Такие регистры могут вестись в виде реестров, карточек, либо иметь такой же вид, как страницы кассовой книги.

Для обособленного синтетического учета движения наличной иностранной валюты к счету 50 "Касса" открывают субсчет "Касса в иностранной валюте в Российской Федерации".

При нахождении иностранной валюты в кассе может изменяться курс валюты и возникает необходимость пересчета валюты по изменившемуся курсу с определением курсовой разницы. В случаях, когда записи в кассовой книге за несколько дней произведены по разным курсам, остаток по кассовой книге не будет соответствовать реальному остатку денежных средств в кассе. Именно это обстоятельство обуславливает необходимость производить в кассовой книге дополнительные записи, связанные с отражением курсовых разниц. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе может производиться по мере изменения курсов иностранных валют. Отражение курсовой разницы следует оформлять мемориальными ордерами или бухгалтерской справкой. В случаях роста курса валюты

кассир на основании мемориального ордера делает запись в кассовой книге в графе "Приход", а при падении курса — в графе "Расход". При этом мемориальные ордера подшиваются к отчету кассира вместе с другими приходными и расходными документами и сдаются в бухгалтерию, где в отчете кассира определяют корреспонденцию счетов в общеустановленном порядке:

— Дт 50 "Касса", Кт 91 "Прочие доходы и расходы" — при росте курса валюты;

— Дт 91, Кт 50 — при падении курса иностранной валюты.

При этом следует иметь в виду, что отражения в бухгалтерском учете операций по переоценке в кассовой книге можно избежать за счет выдачи наличной иностранной валюты из Кассы подотчетным лицам в день поступления валюты из банка также сдачи в банк наличной валюты в день ее возврата Подотчетными лицами. Этого желательно придерживаться еще в связи с Положением ЦБ РФ от 25 июня 1997 г. №62 "О порядке покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов", которым установлены правила для получения иностранной валюты в банке и возврата в банк неизрасходованного остатка валютных средств.

Например, наличная иностранная валюта может выдаваться банком не ранее чем за 10 рабочих дней до даты убытия лица в служебную командировку; неиспользованные командировочные возвращаются командируемым лицом в кассу и сдаются в уполномоченный банк в течение 10 рабочих дней с момента их поступления в кассу. Нужно помнить, что согласно п. 5 "Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации", СП могут иметь в своих кассах наличные деньги только в пределах установленного банком лимита в рублях. Также необходимо помнить о предельных размерах расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одному платежу, которые установлены Указанием ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. №1050-У между юридическими лицами по одной сделке — в сумме 60 тыс. руб.

Действующим законодательством в России установлена ответственность предприятий и должностных лиц за нарушение порядка ведения кассовых операций и валютного законодательства.

Например, п. 9 Указа Президента РФ от 23 мая 1994 г. №1006 "Об осуществление комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей" установлено, что при несоблюдении условий работы с денежной наличностью, несоблюдении порядка ведения кассовых операций к организациям налоговыми органами по представлению банков применяются следующие меры финансовой ответственности:

- за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности налагается штраф в трехкратном размере неоприходованной суммы;
- за осуществление расчетов с другими предприятиями наличными денежными средствами сверх установленные

128 предельных сумм налагается штраф в двукратном размере суммы произведенного платежа;

— за несоблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств, а также за накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов установлен штраф в трехкратном размере выявленной сверхлимитной кассовой наличности. Под последней понимается средняя величина, рассчитанная исходя из количества дней и суммы превышения лимита остатка денег в кассе.

За указанные нарушения на руководителей СП также в соответствии с установленным законодательством РФ налагаются административные штрафы в пятидесятикратном размере минимальной месячной оплаты труда.

Согласно п. 2 ст. 14 Закона РФ от 9 октября 1992 г. №3615-1 "О валютном регулировании и валютном контроле", резиденты и нерезиденты за осуществление учета валютных операций с нарушением установленного порядка привлекаются к ответственности в виде штрафов в пределах суммы, которая не была учтена (или ненадлежащим образом учтена).

Должностные лица юридических лиц резидентов и нерезидентов, физические лица, виновные в нарушении валютного законодательства, также несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность согласно Законодательству РФ.

3. Учет операций по пластиковым карточкам

В мировой практике широкое распространение получили Расчеты банковскими картами. Внедряется это и в России.

С этой целью ЦБ РФ принял Положение от 9 апреля 1998 г. №23-11 о порядке эмиссии кредитными организациями банковских карт и осуществления расчетов по операциям, совершаемым с их использованием

Данное Положение разработано в соответствии с ГК РФ, Федеральными законами "О Центральном Банке Российской Федерации (Банк России)", "О банках и банковской деятельности", а также Законом РФ "О валютном регулировании и валютном контроле" и другими нормативными актами.

Банковская карта — это средство для составления расчетных и иных документов, подлежащих оплате за счет клиента. Эмиссия банковских карт для физических и юридических лиц на территории РФ осуществляется кредитными организациями — резидентами, имеющими соответствующую лицензию.

Кредитная организация-эмитент заключает договор с клиентами на выдачу ему банковской карты.

Юридическим лицам, в том числе СП, выдаются банковские карты:

а) расчетная корпоративная карта, держатель которой (уполномоченный юридическим лицом) может распоряжаться денежными средствами в пределах расходного лимита;

б) кредитная корпоративная карта, держатель которой (уполномоченный юридическим лицом) может распоряжаться денежными средствами в размере предоставленной эмитентом кредитной линии и в пределах расходного лимита, установленного эмитентом согласно договору с клиентом.

Расчеты пластиковыми картами имеют значительные преимущества по сравнению с другими формами расчетов.

Во-первых, исключаются сложности с покупкой и вывозом за границу наличной иностранной валюты.

Во-вторых, это удобство и быстрота расчетов.

В-третьих, возможность получения товаров (услуг) до поступления денежных средств поставщику.

В-четвертых, в соответствии с Положением ЦБ РФ от 25 июня 1997 г. №62 о порядке покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов теперь запрещается использование наличной иностранной валюты, выданной для оплаты командировочных расходов, на иные цели.

Корпоративные карточные счета по действующему плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий на территории РФ относятся к специальным счетам в банках и, в этой связи, учет средств, перечисленных на специальный карточный счет, следует вести на субсчете счета 55 "Специальные счета в банках".

Как правило, держателями корпоративных пластиковых карт являются один или несколько сотрудников СП.

С использованием банковских карт юридические лица — резиденты в случаях необходимости могут осуществлять безналичные операции на предприятиях, реализующих товары и услуги, и операции по получению наличных денежных средств, а именно:

- оплатить в пределах Российской Федерации в рублях в безналичном порядке расходы, связанные с командированием работников юридического лица;
- осуществить безналичные операции в рублях на территории РФ, связанные с основной деятельностью юридического лица;
- произвести безналичную оплату в рублях представительских расходов на территории РФ;
 - произвести в иностранном государстве безналичную оплату в иностранной валюте расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц;
 - осуществить безналичную оплату в иностранной валюте представительских расходов за пределами Российской Федерации;
 - получить наличные денежные средства в иностранной валюте за пределами Российской Федерации для оплаты расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в иностранные государства.

В случаях расчетов при совершении указанных операций^в в иностранной валюте допускается списание средств со счетов юридических лиц в рублях. При этом иностранная валюта

приобретаемая эмитентом за счет рублевых счетов клиента для последующего осуществления расчетов в иностранной валюте, на текущий счет клиента не зачисляется.

При осуществлении валютных операций с использованием банковских карт должно соблюдаться валютное законодательство и при учете необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте"(ПБУ 3/2000), утвержденным приказом Минфина России от 10 января 2000 г. №2н.

Для организации использования пластиковых карт СП заключает договор с банком-эмитентом, который открывает для специальной карты счет в банке.

Количество держателей пластиковых карт согласовывается между руководством СП и обслуживающим банком. При этом сотрудник, получивший на основании приказа пластиковую карту, считается подотчетным лицом и обязан отчитаться в установленном порядке по мере израсходования средств. Расчетными документами, сопровождающими сделку по пластиковой карте, являются слипы (документы о расходах по карте) с приложением квитанций, товарных чеков на получение соответствующих услуг, товаров.

В конце каждого месяца производится переоценка валютного остатка по карточному счету в общеустановленном порядке.

В бухгалтерии операции*: использованием банковских карт можно отразить в учете следующим образом:

а) открывается специальный карточный счет и на него зачисляются денежные средства для обеспечения банковск-кой карты:

Дт 55, субсчет "Специальный карточный счет", Кт 51 "Расчетные счета" или 52, субсчет "Текущий валютный счет" или 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам";

б) на основании поступивших выписок и представленного авансового отчета о расходе средств по пластиковой карте делается запись:

Дт 71 "Расчеты с подотчетными лицами"? Кт 55, субсчет "Специальный карточный счет";

в) отражается возникшая курсовая разница:
Дт 55 "Специальный карточный счет",

Кт 91 "Прочие доходы и расходы"; или

Дт 91 "Прочие доходы и расходы",

Кт 55, субсчет "Специальный карточный счет";

г) на основании утвержденного авансового отчета подот-четного лица должны быть отнесены затраты на расходы:

Дт 26 "Общехозяйственные расходы" или 44 "Расходы на продажу", или 97 "Расходы будущих периодов", Кт 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

4. Учет расходов по зарубежным командировкам

Зарубежной командировкой считается поездка сотрудника по приказу руководства за границу России. Командировки подразделяются на:

— краткосрочные — продолжительностью до 60 дней, не считая времени нахождения в пути;

— длительные — продолжительностью от 60 дней и до одного года, не считая времени в пути.

Различают зарубежные командировки в страны СНГ (ближнее зарубежье) и страны, не входящие в состав СНГ (дальнее зарубежье).

Для командирования в страны СНГ командировки оформляются аналогично оформлению командировки на территории РФ: издается приказ с указанием фамилии, инициалов командированного, его должности, а также цели, места и срока командировки; выписывается командировочное удостоверение в соответствии с требованиями нормативных документов.

При командировках в страны дальнего зарубежья (в том числе в страны Прибалтики) на командированного оформляется только приказ, а командировочное удостоверение не оформляется, не требуется и проставления отметок о его прибытии в место командировки.

Дни пребывания в командировке определяются:

— при командировании сотрудников в страны дальнего зарубежья — по отметкам таможи в заграничном паспорте;

— при командировании сотрудников в страны СНГ — по отметкам в командировочном удостоверении (если пунктов назначения несколько, то отметки о прибытии и выбытии должны быть сделаны в каждом из этих пунктов).

При зарубежных командировках сотрудников возникают расходы:

а) по проезду к месту командирования работника и обратно, провозу багажа;

б) по найму жилого помещения;

в) по суточным расходам за каждый день нахождения сотрудника в командировке согласно установленным нормам;

г) по представительским расходам;

д) по покупке в банке иностранной валюты или обмену чека на наличную иностранную валюту;

е) по получению визы (если страна является безвизовой, то расходы по уплате въездной пошлины);

ж) по получению заграничного паспорта (если работник не имел заграничного паспорта);

з) по прописке заграничного паспорта (если это необходимо в стране командировки).

Все расходы по заграничным командировкам регламентируются:

— постановлением Госкомтруда СССР от 25 декабря 1974 г. №365 "Об утверждении Правил об условиях труда советских работников за границей";

— постановлением Правительства РФ от 26 февраля 1992 г. №122 "О нормах возмещения командировочных расходов";

— приказ Минфина России от 6 июля 2001 г. "Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации";

приказ Минфина России от 11 июля 2001 г. "Об установлении предельных норм возмещения расходов по найму иллого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран".

В соответствии с указанными положениями все расходы, связанные с командировками (в том числе свыше установленных норм) полностью включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), но при расчете налогооблагаемой базы для исчисления налога на прибыль сверхнормативные командировочные расходы увеличивают эту налогооблагаемую базу и участвуют в расчете соответствующих налогов, т. е. налогооблагаемая база корректируется на сумму сверхнормативных командировочных расходов.

Существуют различные варианты финансирования зарубежных командировок. Наиболее распространенным вариантом является выдача командируемому аванса (подотчетной суммы) в рублях или иностранной валюте до начала поездки. Другим вариантом является совершение зарубежной поездки за счет имеющихся у командируемого наличных денег или банковских (пластиковых) карт (собственных или служебных). При этом варианте возмещение расходов производится после предъявления авансового отчета и получения из банка подтверждающих сумм расходов, списанных со служебной пластиковой карты.

Для учета выданных авансов и командировочных расходов к счету 71 "Расчеты с подотчетными лицами" открываются субсчета: 1— "Расчеты в рублях"; 2— "Расчеты в иностранной валюте". Иногда могут открываться субсчета для каждого вида иностранной валюты. На субсчетах может быть отражена конвертация валюты, произведенная подотчетным лицом до или во время командировки.

При выдаче наличной иностранной валюты из кассы делается запись:

Дт 71-2 "Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте",

Кт 50-2 "Касса в иностранной валюте". Подотчетные лица должны представлять в бухгалтерию авансовые отчеты о произведенных расходах в течение трех

дней по окончании командировки. Этот срок определяется исходя из того, что за это время, согласно порядку ведения кассовых операций, должны быть возвращены в кассу неизрасходованные деньги. Авансовые отчеты составляются в полученной из кассы валюте не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из командировки. При задержке авансового отчета подотчетным лицом по истечении установленного срока, все суммы, по которым не предъявлено документальное подтверждение расходов по командировке, подлежат включению в совокупный годовой доход этого сотрудника с исчислением из него подоходного налога.

При определении норм командировочных расходов и корреспонденции счетов целесообразно произвести следующие действия:

1. Определить суммы расхода в пределах нормы и сверх установленных государственных норм.

2. Отнести их в рублевом эквиваленте на соответствующие счета.

3. Исчислить сумму подоходного налога, подлежащего взысканию с командированного из суммы сверхнормативных расходов — суточных.

4. На суточные, выплаченные сверх установленных норм, начислить взносы в Пенсионный фонд, Фонд обязательного медицинского страхования, Государственный фонд занятости. При этом следует учитывать определенные особенности, которые влияют на расходы по заграничным командировкам. Так день пересечения границы при следовании в командировку относится к оплачиваемым в иностранной валюте, при возвращении — в рублях. При обеспечении бесплатным питанием во время командировки суточные выплачиваются в размере 30% от установленных норм. В случаях выезда в командировку и возвращения из нее в один и тот же день суточные выплачиваются в размере 50% установленной нормы.

В случаях, когда принимающая сторона помимо питания обеспечивает командированного средствами на личные нужды, направляющая сторона суточные не выплачивает.

При командировках в страны СНГ возмещение расходов производится по нормам, установленным для этих стран, а при транзитном их проезде началом зарубежной командировки считается пересечение границы СНГ.

В случаях командировки по нескольким странам применяются нормативы расходов, установленные в разных валютах. Пересчет разных валют в доллары США производится по справкам, выданным в пунктах, где производился обмен долларов на местную валюту.

При проверке гостиничных счетов следует иметь в виду, что за рубежом отели предоставляют комплекс услуг, которые включаются в общую стоимость счета. В связи с этим расходы на питание, квартирное и буфетное обслуживание при оплате из счетов исключаются, так как эти расходы оплачиваются из суточных.

При командировках в дальнее зарубежье в связи с отсутствием командировочных удостоверений, отметок о выбытии и прибытии важным моментом проверки отчета становится дата начала и окончания командировки. Для этого отдел кадров составляет справку на основе документальных данных, проездных документов и отметок на загранпаспорте. В случаях выезда (вылета) командированного из какого-либо города России за рубеж (с выездом-вылетом его) из Москвы, его зарубежная командировка считается с момента вылета из Москвы, а время проезда внутри России считается внутривнутрироссийской командировкой. Возврат наличных денег производится валютой и рублями по официальному курсу на дату возврата. Удержание из заработной платы командировочных Расходов производится по

официальному курсу последнего Дня месяца, в котором производится удержание. Суточные, Оплаченные сверх установленных норм, подлежат обложению подоходным налогом, на них начисляются взносы в Пенсионный фонд, Фонд обязательного медицинского страхования-Документально подтвержденные расходы по оплате проживания сверх норм не облагаются подоходным налогом, а на них не начисляются взносы во внебюджетные фонды. Все расходы, произведенные сверх установленных законом норм не должны уменьшать прибыль организации для целей налогообложения.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте ведется в разрезе отдельных работников в иностранной валюте и в рублях с выявлением курсовых разниц по курсу ЦБ РФ и пересчетом дебетового и кредитового сальдо на первое число каждого месяца.

По результатам авансового отчета корректируется налогооблагаемая прибыль, т. е. определяется сумма сверхнормативных суточных и расходов на проживание, увеличивающих налогооблагаемую прибыль.

5. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ЛИКВИДАЦИИ СОВМЕСТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В условиях развития рыночных отношений в России активизировался процесс совместного предпринимательства, в том числе — создание СП, которые после регистрации приобретают право юридического лица. Если в 1991 г. на территории России было зарегистрировано более двух тысяч СП, то в 1999 г. — более 12 тысяч СП. Однако многие из них (примерно каждое второе СП) через год-два прекращают свою деятельность, т. е. ликвидируются по различным причинам. Порядок ликвидации СП регулируется ГК РФ, в частности ст. 61, 63, 252. А в области бухгалтерского учета по операциям, связанным с ликвидацией СП, пока не разработано единой методики.

Во всех случаях участники СП заблаговременно создают и утверждают ликвидационную комиссию, которая разрабатывает, утверждает и исполняет план работы по ликвидации юридического лица — СП и выступает от имени ликвидируемого лица в суде и других организациях.

Ликвидационная комиссия помещает в средствах массовой информации публикацию о ликвидации. Одновременно ликвидационная комиссия уведомляет их письменно о сроках ликвидации СП, проводит сверку с дебиторами и кредиторами, принимает меры к получению дебиторской задолженности и оплате кредиторской задолженности. В случаях, если денежных средств недостаточно для удовлетворения требований кредиторов, то ликвидационная комиссия осуществляет продажу

имущества с публичных торгов в установленном порядке. При этом выплата денежных сумм кредиторам Производится в порядке очередности, установленной ст. 64 ГК РФ.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции, связанные с ликвидацией СП, могут быть отражены следующими записями

а) при реализации материалов:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", Кт 10 "Материалы";

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам";

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", Кт 91 "Прочие доходы и расходы";

Дт 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

б) финансовый результат от продажи:

Дт 99 "Прибыли и убытки", Кт 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" — убыток;

Дт 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов", Кт 99 "Прибыли и убытки" — прибыль;

в) при реализации основных средств:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", Кт 01 субсчет "Выбытие основных средств" — списание остаточной стоимости основных средств;

Дт 02 "Амортизация основных средств", Кт 01 субсчет "Выбытие основных средств" — списание начисленной амортизации;

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" — сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет;

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", Кт 91 "Прочие доходы и расходы" — задолженность покупателей;

Дт 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — оплата покупателей за основные средства.

Финансовый результат определяется так же, как и при реализации материалов.

Ликвидационная комиссия закрывает и такие бухгалтерские счета:

Дт 99 "Прибыли и убытки", Кт 97 "Расходы будущих периодов";

Дт 98 "Доходы будущих периодов", Кт 99 "Прибыли и убытки".

Средства, полученные при реализации имущества, пере-ются на погашение кредиторской задолженности. Если у Предприятия недостает имущества для погашения задолженности, то используется Уставный капитал:

Дт 80 "Уставный капитал", Кт 99 "Прибыли и убытки". По истечении четырех месяцев со дня ее образования невостребованная дебиторская задолженность списывается на убытки и отражается записью:

Дт 99 "Прибыли и убытки", Кт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

При этом сумма списанной задолженности не уменьшает финансовый результат, учитываемый при налогообложении прибыли.

Если после удовлетворения требований кредиторов остается имущество, то его распределяют между учредителями:

Дт 99 "Прибыли и убытки", Кт 80 "Уставный капитал" — оставшиеся средства зачисляются в Уставный капитал.

Затем производится распределение капитала между учредителями и отражается запись в счетах:

Дт 80 "Уставный капитал", Кт 75 "Расчеты с учредителями";

Дт 75 "Расчеты с учредителями", Кт 50 "Касса", 51 "Расчетный счет" — суммы, оплаченные учредителям.

После проведения всех расчетов создается ликвидационный баланс, который утверждается учредителями. Проводится обязательная аудиторская проверка с оформлением соответствующего заключения.

В налоговую инспекцию представляются: заявление (установленного образца), приказ о ликвидации (или другой Распорядительный документ), порядок и сроки ликвидации, назначение ликвидационной комиссии, заявление в прессе, ликвидационный баланс, утвержденный учредителями, аудиторское заключение, перечень филиалов, карты постановки На учет и письмо о присвоении ИНН (идентификационного Номера налогоплательщика). После этого налоговая инспекция назначает день проверки.

Предприятие, подлежащее ликвидации, должно сняться с учета во всех внебюджетных фондах и налоговой инспекции, закрыть расчетные и валютные счета, после этого снимается с учета в органах статистики (необходимо заявление справка из налоговой инспекции о снятии с учета, коды статистики).

Собрав все вышеперечисленные документы, можно их представлять (вместе с подлинниками учредительских документов и печатью организации) в администрацию территориального региона для получения прошения в Российское агентство Международного сотрудничества и развития (если предприятие там зарегистрировано). Кроме этого прошения необходимы заявление, копия решения о ликвидации, свидетельство (подлинник).

После получения свидетельства о выходе из этого реестра администрация региона выдает документ о ликвидации предприятия с иностранными инвестициями.

2. 3 Основы бухгалтерского учета в организациях юридических лиц и их предпринимательств – субъектов вэд

1. Правовое регулирование учета деятельности иностранных юридических лиц и их представительств в России

Представительства и филиалы юридического лица определяются ст. 55 ГК РФ как обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица, осуществляет их защиту. Представительства должны быть упомянуты в уставных документах юридического лица, они действуют на основании доверенности, выданной директору, Руководителю, главе) представительства. Таким образом, Деятельность представительства сводится к выполнению ограниченного набора функций, определенных в Уставе юридического лица и в доверенности, выданной представительству. Все вышесказанное в полной мере относится и к подразделениям иностранных юридических лиц в РФ.

Термин "постоянное представительство" лица-нерезидента в России является переводом используемого в международном налоговом праве понятия permanent establishment. Он используется в национальном налоговом законодательстве большинства стран и в межгосударственных договорах об избежания двойного налогообложения и обозначает постоянное место осуществления деятельности, через которое предприятие полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность.

Если деятельность иностранного юридического лица в России образует постоянное представительство, то доходы такого представительства подлежат налогообложению в России, в противном случае в России будут облагаться налогом только отдельные виды доходов данного юридического лица. Следует особо подчеркнуть, что:

1) наличие или отсутствие у фирмы постоянного представительства имеет значение исключительно для целей обложения ее деятельности налогами на прибыль и доходы (в некоторых случаях на имущество и капитал), т. е. определяет его налоговый статус, и не имеет никакого организационно-правового значения;

2) постоянное представительство иностранной фирмы может частично заниматься деятельностью, не подлежащей налогообложению в РФ, т. е. одновременно с ведением бизнеса выполнять чисто представительские функции]

3) наличие или отсутствие у представительства иностранного юридического лица официальной аккредитации в России никак не влияет на его налоговый статус.

Налоговый статус иностранного лица определяется налоговыми органами в следующем порядке. Сначала проверяется, имеется ли соглашение об избежании двойного налогообложения. Затем с учетом соглашения об избежании двойного налогообложения представительства делятся на два вида исходя исключительно из налогового статуса:

1) представительства (сейчас все чаще стало встречаться такое название, как отделения иностранных юридических лиц, но оно не узаконено), которые не ведут коммерческой деятельности на территории РФ, а значит, и не уплачивают налог на прибыль и НДС;

2) постоянные представительства, осуществляющие коммерческую деятельность на территории РФ и, соответственно, уплачивающие налог на прибыль и НДС.

При этом и постоянные, и просто представительства могут иметь пассивные доходы, и уплата налога с этих доходов уже будет зависеть от наличия или отсутствия договора об избежании двойного налогообложения между Россией и страной, где находится материнская компания представительства.

Таким образом, можно сказать, что под постоянным представительством иностранного юридического лица в Российской Федерации для целей налогообложения понимаются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности, связанное с разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, эксплуатацией игровых автоматов, продажей продукции, расположенных на территории РФ и принадлежащих иностранному юридическому лицу или арендуемых им складов, оказанием услуг и осуществлением иных видов деятельности по извлечению дохода на территории РФ или за границей, а также организации и физические лица, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Российской Федерации.

Иностранное юридическое лицо, в частности, рассматривается как имеющее постоянное представительство в случае, если оно осуществляет предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через российскую организацию или физическое лицо, которые на основании договорных отношений с иностранным юридическим лицом представляют его интересы в Российской Федерации, действуют от его имени и имеют полномочия на заключение контрактов от имени данного иностранного юридического лица или имеющие полномочия обговаривать существенные условия контрактов.

Однако если такая российская организация или физическое лицо осуществляют эту деятельность в рамках своей основной (обычной) деятельности, то такая организация или физическое лицо не рассматриваются как постоянное представительство иностранного юридического лица. Вместе с тем, если указанная российская организация или физическое лицо действуют в отношении иностранного юридического лица не только в рамках своей основной деятельности, но и как лицо, уполномоченное заключать контракты и представлять его интересы в Российской Федерации, то в отношении этой особой деятельности они считаются постоянным представительством иностранного юридического лица, так как в данном случае действуют вне рамок своей обычной деятельности.

Если иностранное юридическое лицо, являющееся участником предприятия (иностранными инвестициями, кроме выполнения от имени такого предприятия зафиксированных в учредительных документах обязанностей осуществляет также другую деятельность в

Российской Федерации от своего имени (в пользу предприятия, иного юридического лица или в свою пользу) через постоянное место деятельности, то такая его деятельность также считается осуществляемой через постоянное представительство. Осуществляемой через постоянное представительство может быть признана деятельность иностранного юридического лица (являющегося одновременно участником предприятия с иностранными инвестициями) в части, касающейся представления его сотрудниками на территории РФ интересов третьих лиц. В этом случае иностранное юридическое лицо должно зарегистрировать свое постоянное представительство в установленном порядке.

Дочерняя компания иностранного юридического лица, созданная в соответствии с законодательством РФ, не рассматривается как постоянное представительство своей основной (материнской) компании, несмотря на то, что деятельность такой дочерней компании осуществляется под руководством материнской компании, поскольку в целях налогообложения такая дочерняя компания является независимым юридическим субъектом и самостоятельным налогоплательщиком.

Тем не менее, такая дочерняя компания является постоянным представительством материнской компании, если оно в силу договорных отношений с материнской компанией представляет ее интересы РФ и имеет полномочия на заключение контрактов от ее имени.

Термин "постоянное представительство" применяется только для определения налогового статуса иностранного юридического лица и не имеет организационно-правового значения. Постоянным представительством может быть признан филиал иностранного юридического лица, представительство, любое иное место осуществления деятельности иностранного юридического лица в зависимости от того, попадает ли такая деятельность иностранного юридического лица в соответствии с законодательством РФ и международными соглашениями об избежании двойного налогообложения под определение "постоянное представительство".

Основным правовым документом, регламентирующим порядок открытия и регистрации представительств иностранных фирм на территории РФ, является постановление Совмина СССР №1074 от 30 ноября 1989 г. Согласно данному Постановлению иностранные фирмы, банки и организации могут открывать представительства в Российской Федерации не иначе, как с особого разрешения, выдаваемого в зависимости от характера деятельности инофирмы соответствующими министерствами и ведомствами.

Аккредитирующие органы решают также вопросы об открытии отделений образованных по их разрешению представительств фирм. Несколько фирм могут открыть одно совместное представительство.

В данном Постановлении указывается так же, в каких целях могут быть открыты представительства инофирм:

— эффективное содействие в реализации соглашений о сотрудничестве в области торговли, экономики, финансов, науки и техники, транспорта, туризма и других областях, изыскания возможностей дальнейшего развития, углубления и совершенствования форм этого сотрудничества, а также расширение обмена экономической, коммерческой и научно-технической информацией и развития торгово-экономических связей с российскими организациями;

— обеспечение выполнения коммерческих и иных сделок, а также эффективное содействие российским организациям в развитии экспорта машин, оборудования и других товаров и услуг, ознакомление с новейшими достижениями мировой техники, импорте современных машин и оборудования и осуществление их технического обслуживания.

В системе законодательства, регулирующего деятельность иностранных юридических лиц, можно выделить акты общего характера, которые устанавливают основы налоговой политики, принципы налогообложения, порядок исчисления и уплаты налогов. Отдельную группу образуют акты высших органов власти и управления, в частности Указы Президента РФ нормативного характера. В качестве средств регулирования налогообложения иностранных юридических лиц следует назвать и акты, относящиеся к Федеральному бюджету РФ, но время действия этих норм ограничено годом исполнения бюджета.

Источниками правового регулирования налогообложения прибыли доходов иностранных юридических лиц выступают также межправительственные и межгосударственные договоры о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. Однако наиболее важны ведомственные акты-инструкции, письма, циркуляры Министерства РФ по налогам и сборам.

В настоящее время ведомственные акты для иностранных юридических лиц представлены следующими документами:

- Инструкцией Государственной налоговой службы РФ (далее — ГНС РФ) от 16 июня 1995 г. № 34 о налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц (является основной в регулировании деятельности иностранных юридических лиц на территории РФ);

- Законом РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР";

- Федеральным законом РФ от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах";

- Федеральным законом от 25 апреля 1995 г. № 64-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций"" с учетом ранее данных разъяснении по отдельным вопросам налогообложения прибыли и доходов иностранных лиц;

• Инструкцией ГНС РФ от 15 сентября 1995 г. №38 о порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации;

2. Основные направления организации бухгалтерского учета иностранных юридических лиц

До середины 1995 г. бухгалтерский учет в представительствах практически не регламентировался и велся в произвольной форме. Представительства могли следовать указаниям зарубежных бухгалтеров своей компании, российским стандартам или же сами устанавливать удобные формы ведения учета. Важно было лишь отслеживать связь между данными бухгалтерского учета и единственной отчетной формой представительства — налоговой декларацией. С июля 1995 г. основным нормативным документом по налоговому учету в представительствах стала Инструкция № 34 о налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц (далее — Инструкция №34), установившая порядок и формы ведения учета и представления отчетности для целей обложения налогами на прибыль и доходы. Налоговый учет в представительствах для целей обложения налогом на имущество был введен Инструкцией № 38 о налоге на имущество иностранных юридических лиц, вступившей в силу в январе 1996 г. Обе инструкции впервые ввели стандартные учетные формы для представительств. Эти инструкции сохраняют требование подтверждения бухгалтерских записей первичными документами и наличия "простой и ясной связи" между записями в учетных регистрах представительства. Инструкцией № 34 установлен только перечень ведущихся в постоянных представительствах регистров бухгалтерского учета : журналы, Главные книги, оборотные ведомости, кассовые книги и др. При этом они должны заполняться исходя из принципа финансово-хозяйственной обособленности, т. е. информация, содержащаяся в принятых к учету первичных документах, накапливается и систематизируется в регистрах бухгалтерского учета представительства как самостоятельного хозяйствующего субъекта. Однако другие положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы отражения хозяйственных операций, включая План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, Инструкцией № 34 не регламентированы.

Бухгалтерский учет регулируется Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н, Законом "О бухгалтерском учете стандартами бухгалтерского учета, Указами Президен-РФ, постановлениями Правительства РФ, приказами и письмами ЦБ РФ и Минфина России, таможенных и налоговых органов. В бухгалтериях иностранных юридических лиц учет могут вести по российской системе, т. е. на базе основного Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденного приказом Минфина России, составляется рабочий детализированный план счетов для обеспечения учета на конкретном

предприятия. Как показывает анализ, предприятия со 100%-ными иностранными инвестициями средних размеров составляют рабочий план счетов, который значительно отличается от сложившегося стереотипа рабочего плана счетов российского предприятия. Прежде всего тем, что иностранцы присваивают счетам шести- или восьмизначные коды, вместо трех- или четырехзначных на российских предприятиях. За счет этого количество счетов увеличивается до 700—1000 и более (количество счетов никем не лимитируется).

Постоянные представительства иностранных юридических лиц в России, также как и другие хозяйствующие субъекты, ведут необходимые регистры бухгалтерского учета: журналы, книги, Главную книгу, оборотные ведомости и установленные формы отчетности. Все записи в регистрах должны быть подтверждены оправдательными документами. Должна быть обеспечена ясная и простая связь между каждой записью на счетах и формах учета.

Все сведения об учетной системе, включающей в себя правила о порядке начисления амортизации на основные средства, нематериальные активы, оценке активов, продаже, плане счетов и проч. должны быть разработаны в учетной политике.

Бухгалтерские регистры могут вестись и храниться за границей, при условии, что они представляются по первому требованию налоговых органов в приемлемые для них сроки, в противном случае налоговые органы могут потребовать от Постоянного представительства вести учет и хранить документы в Российской Федерации. В случае, если иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность в нескольких местах на территории РФ, каждое из которых образует постоянное представительство, бухгалтерские регистры могут вестись в каком-либо одном месте, но отдельно по каждому месту осуществления деятельности. При этом они должны предоставляться по первому требованию налоговых органов, на территории которых осуществляется деятельность в Российской Федерации, и в приемлемые для них сроки.

Налоговые органы могут обязать иностранные юридические лица представить бухгалтерские записи, а также документацию для пропорционального распределения доходов и расходов, касающихся деятельности в РФ. Если иностранное юридическое лицо не выполняет требований или ранее нарушало требования, установленные настоящим разделом, налоговые органы могут обязать его вести учет в полном объеме на территории Российской Федерации. Указанное также применяется к иностранным юридическим лицам — резидентам тех стран, из которых невозможно получить данные учета для проверки. В таких случаях данные налогового учета должны храниться в Российской Федерации и быть подготовлены по запросу в соответствии с настоящей Инструкцией.

Вся учетная документация, включая первичные документы с приложениями, контракты, корреспонденция, бухгалтерские записи и любые другие документы, относящиеся к налоговому учету отделения, должны храниться в течение 6 лет.

Все записи в бухгалтерских регистрах должны быть подтверждены оправдательными документами, в частности, контрактами иностранных фирм с российскими контрагентами, заключенными при участии отделения, выписками из банковских счетов, счетами-фактурами и т. п. Должна быть ясная и простая связь между каждой записью в счетах и формах учета. Наличные выплаты должны подтверждаться соответствующими первичными документами.

Операции, учитываемые постоянным представительством, должны включать все издержки и доходы, за которые оно несет ответственность как на территории РФ, так и за границей. Эти операции включают все товары, наличные средства, другие активы и услуги, предоставляемые головным офисом иностранного юридического лица или другими его обособленными подразделениями постоянному представительству в РФ, а также товары, наличные средства, другие активы и услуги, предоставляемые этим постоянным представительством головному офису или другим обособленным подразделениям иностранного юридического лица.

Одним из требований к бухгалтерскому учету является более глубокая проработка учета взаиморасчетов между головным офисом компании и представительством. Например, закреплено требование оформлять в учете передачу имущества или денежных средств от головного офиса представительству через специальный счет головного офиса. Имущество, передаваемое головным офисом постоянному представительству, учитывается последним по стоимости этого имущества у головного офиса на момент передачи с учетом фактически произведенных затрат по его транспортировке, установке, таможенных платежей и других затрат. Другим важным требованием является оформление передачи издержек, понесенных головным офисом, но непосредственно связанных с деятельностью компании на территории РФ. Ранее эти суммы включались в декларацию внесистемно, без отражения в бухгалтерских книгах представительства. Теперь же конкретный перечень расходов головного офиса, которые могут быть переданы представительству, включаются в его Декларацию. Это — все расходы, понесенные в РФ независимо от способа их оплаты плюс расходы на оплату труда, командировки, обучение персонала.

Кроме того, в состав расходов» представительства нельзя включать косвенные расходы, понесенные за границей.

Все затраты, понесенные головным офисом и распределенные представительству, а также доходы, полученные головным офисом, но связанные с деятельностью представительства на территории РФ, целесообразно отражать через 86 счет "Целевое финансирование", на субсчетах:

Сч. 86-1 — "Затраты головного офиса" — счет кредитовый.

Сч. 86-2 — "Поступления на счет головного офиса" — счет дебетовый.

В автоматизированном режиме у представительства могут быть открыты, например, 9 журналов хозяйственных операций:

О — журнал начисления налогов, списания НДС и т. д.;

ГО — журнал затрат, понесенных головным офисом и распределенных представительству;

ИЗ — начисление амортизации основных средств и нематериальных активов;

КА — журнал кассовых операций;

БВ — журнал ведения банковских выписок;

КП — книга продаж;

КУ — книга покупок;

РП — журнал расчета с поставщиками;

РЗ — журнал расчета с заказчиками.

Кроме этого представительства инофирм ведут как рублевые Книгу продаж и Книгу покупок, так и в валюте, что запрещено делать российским предприятиям. Это распространяется на инофирмы потому, что налоговые декларации по НДС представительства сдают как в рублях, так и в долларах США. И платить данный налог в бюджет могут и в долларах, и в рублях по курсу ЦБ РФ на день сдачи декларации в налоговую инспекцию. То есть сдается две декларации по НДС: одна декларация рублевая — касается полученного от клиентов и оплаченного поставщикам НДС в рублях, другая декларация в долларах США — касается полученного от клиентов и проплаченного поставщикам НДС в валюте. В связи с этой особенностью по ведению Книг покупок и Книг продаж бухгалтерия "Джей Ди Уэрхаузинг" столкнулась с большой проблемой по использованию программы для ведения бухгалтерского учета. Как выяснилось, очень многие 154 фирмы, которые предлагают бухгалтерские программы в России, не знают данной специфики представительств и категорически не могли предоставить такую возможность, как ведение данных регистров в валюте. Это и фирма "АБАКУС", и "Интеллект-сервис" (программа "БЭСТ"), и "Галактика", и "Парус С". Смогли помочь лишь в фирме "IC".

Уточним, откуда берется валютная выручка. Среди клиентов данного представительства очень много таких же иностранных представительств. За оказанные им услуги головные офисы представительств перечисляют денежные средства на счет головного офиса данной фирмы. Но так как данное получение денежных средств связано с деятельностью на территории РФ, то как реализация оно отражается в российском представительстве, а так же с данной реализации подлежит уплате в бюджет и НДС.

Данный НДС представительство может заплатить в бюджет как в валюте, так и в рублях по курсу ЦБ РФ на день подачи налоговой декларации в налоговую инспекцию.

В уполномоченном банке у данного представительства открыт расчетный счет, а также валютный. Только в отличие от российских компаний у него нет транзитного валютного счета. Если надо купить валюту, то сначала переправляется необходимая сумма в рублях на инвестиционный счет, а затем после подачи "Заявления на покупку валюты" — в банк. На валютный счет с инвестиционного счета зачисляются валютные средства. При продаже валюты весь рублевый

эквивалент сразу зачисляется на текущий расчетный счет. На валютный счет представительство получает денежные средства, которые перечисляет ему головной офис. Данные средства в валюте (доллары США) могут храниться на счета.

Прибыль в представительстве определяется с использованием метода признания выручки по оплате.

Амортизация основных средств начисляется для целей Налогообложения прибыли по российским нормам.

Представительства обязаны по требованию налоговых органов представлять описание своей учетной политики, используемого плана счетов, стандартов бухгалтерского учета, представлять сведения о контрактах и сделках, заключенных компанией в связи с деятельностью через представительство. При этом информация об учетной политике принятой в отчетном году, должна быть сообщена в отчете о деятельности представительства и частично в налоговой декларации. Согласно Инструкции № 34 представительства имеют право признавать выручку от реализации либо в момент выставления счета за отгруженные товары, либо в момент оплаты счета и должны использовать только один метод в течение года. Выбранный однажды метод учета выручки должен быть установлен на длительный срок (ряд лет) и не подлежит изменению в течение отчетного года.

Другие аспекты учетной политики — методы оценки производственных запасов и незавершенного производства, начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, распределения косвенных затрат — не регламентируется нормативными документами. Учетная политика в постоянном представительстве должна быть утверждена в соответствии с решением самого представительства, а способ ведения учета должен удовлетворять требованиям налоговых органов по формам учета доходов и расходов и формам ведомостей, т. е. учетная политика регламентирована лишь для целей налогообложения, а не целей бухгалтерского учета и пользователей, чтобы повысить прозрачность отчетности.

Изучение практики ведения бухгалтерского учета в представительствах позволяет классифицировать организацию бухгалтерского учета в зависимости от особенностей представительств следующим образом:

1. Финансово-хозяйственная деятельность отделений иностранных юридических лиц, которые не образуют на территории РФ постоянных представительств, сводится к расходованию выделяемых им средств по смете для целей представления интересов компании в России. Как правило, в их штате нет профессиональных бухгалтеров, и все учетные регистры такого представительства состоят из кассовой книги, журналов операций по банковским счетам и регулярных отчетов в головной офис компании об израсходованных суммах. Российский персонал таких представительств обычно нанимается через УпДК или другие подобные агентства, и все расчеты по взносам во внебюджетные фонды и по налогам на фонд заработной платы производятся через эти агентства. Учет имущества таких представительств ведется головным

офисом, причем в соответствии с собственными учетными стандартами. В результате основная часть данных регулярных отчетов представительства и отчетность отделения составляются специально нанятым бухгалтером или аудиторской фирмой по данным зарубежных учетных регистров.

2. Второй способ организации учета — ведение счетов и учетных регистров в соответствии с системой бухгалтерского учета, принятой в данной компании (как правило, по стандартам СААР). Он предпочтителен для отделений крупных компаний и транснациональных корпораций, для которых преимущества совместимости учета являются основным фактором выбора. Бухгалтерия представительства является в этом случае одним из подразделений головного офиса и ведет учет операций компаний в России. Объем учетных регистров и счетов, применяемых такой бухгалтерией, зависит от функций представительств. Если вся деятельность фирмы сводится к представлению интересов компании или группы компаний, то такая деятельность финансируется головным офисом, и представительство ведет лишь счета затрат, денежных средств, реже — основных средств и финансовых инвестиций. Если представительство занимается основной деятельностью данного юридического лица и имеет доходы от такой Деятельности, то в его бухгалтерии появляются счета дебиторов, кредиторов, прибыли, реже — готовой продукции, Незавершенного производства и производственных запасов.

3. Существуют представительства офшорных компаний, созданных российскими учредителями исключительно для ведения бизнеса в России. Такие представительства работают в тесном сотрудничестве с "родственными" российскими компаниями и предпочитают вести учет по российским стандартам с небольшими изменениями, связанными со спецификой отчетности иностранного юридического лица. Аналогичный выбор может быть сделан, если иностранное юридическое лицо имеет в России дочернее предприятие и представительство одновременно, чтобы последние могли иметь общую бухгалтерию. При этом обычно используются компьютерные программы бухгалтерского учета, разработанные для российских предприятий. Характерным для такого способа ведения счетов является недостаточно четкое разделение деятельности активов и обязательств российских предприятий и представительства, что может создать серьезные проблемы в налогообложении.

4. Сейчас распространенной становится такая практика для крупных представительств солидных корпораций и ТНК, когда в представительстве ведется учет как по российским стандартам, так и специально для головной конторы по стандартам государства, в котором зарегистрирована компания. Такой способ организации бухгалтерского учета все чаще используется теми отделениями иностранных юридических лиц, которые образуют на территории РФ постоянные представительства, т. е. ведут коммерческую деятельность и уплачивают налог на прибыль.

3. Особенности учета в представительствах иностранных юридических лиц

Организация представительств иностранных юридических лиц, действующих на территории РФ, явление, можно сказать, новое для российской экономики, и пока не существует четкой системы учета в представительствах, нет единых стандартов. Выход нормативных документов, регламентирующих деятельность иностранных юридических Лиц, в том числе представительств, на территории РФ, их учет и налогообложение, является попыткой упорядочить и унифицировать способы ведения учета в них. Вполне обоснованным является тот акт, что эта нормативная база имеет ряд недостатков. На представительства иностранных организаций теперь распространяется действие Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", который предусматривает ведение бухгалтерского учета в представительствах и филиалах по нормам российского законодательства. Бухгалтерский учет в постоянных представительствах, ведущих коммерческую деятельность на территории РФ и уплачивающих налог на прибыль, должен вестись в полном объеме как у российских юридических лиц. Но ни в одном нормативном документе не отмечено, какие законы и инструкции, обязательные к исполнению российскими юридическими лицами, действительны и для постоянных представительств, какие могут быть особенности и отличия в ведении бухгалтерского учета, нигде не приведены типовые корреспонденции. Существует лишь требование, в соответствии с которым учет должен вестись так, чтобы можно было составить налоговую декларацию, отчет и расчеты по налогам в соответствии с рекомендациями налоговых органов. Из этого вытекает, что бухгалтеру представительства приходится самому находить выход, который оказывается не всегда правильным. В результате проверки представительств иностранных юридических лиц показывают многочисленные нарушения, а иногда и полное отсутствие ведения учета. Все это в равной степени относится как к отделениям, так и к постоянным представительствам иностранных юридических лиц. На сегодняшний момент существующие нормативные документы фактически Регламентируют взаимоотношения представительств с государством, т. е. налоговую политику, а ее нельзя вести без правильной постановки бухгалтерского учета.

Конечно, выбор системы бухгалтерского учета (российской или страны происхождения) в представительстве остается прерогативой иностранного юридического лица. Однако в отличие от российских налогоплательщиков на иностранных юридических лиц наряду с ведением регистров бухгалтерского учета возложена обязанность начиная с 1 октября 1995г. вести налоговый учет по формам доходов и расходов.

Учет для целей налогообложения в представительствах ведется параллельно бухгалтерскому учету. Для его ведения представительствами инструкциями № 34 и 38 установлены формы,

приведенные в приложении к этим инструкциям, формы с индексом "пп" предназначены для использования всеми представительствами, формы с индексом "впп" используются теми отделениями иностранных юридических лиц, которые образуют постоянное представительство, т. е. ведут коммерческую деятельность на территории РФ. Если представительство не ведет такой деятельности и не собирается вести ее в течение отчетного года, то оно может обратиться в соответствующий налоговый орган для согласования ведения учета в упрощенной форме. Формы упрощенного учета имеют индекс "воп". Таким образом, вне зависимости от налогового статуса (постоянное представительство или нет) представительства иностранного юридического лица на территории РФ обязаны вести налоговый учет, в котором должны отражаться все полученные доходы и все понесенные расходы, имеющие непосредственное отношение к осуществлению деятельности на территории РФ.

Учет доходов и расходов по форме № 1-пп должен включать все полученные доходы и все понесенные расходы в течение учетного периода.

Иностранцами юридическими лицами при составлении документов налогового учета прямые затраты должны быть специфицированы по каждой статье затрат в соответствии с формой № 2-пп. Заработная плата и другие выплаты должны быть подсчитаны таким поддающимся проверке способом, который позволяет правильно заполнить форму № 3-пп и который является основой для калькуляции заработной платы и других выплат. В случае, если существуют любые расхождения между общей суммой декларированной заработной платой и выплаченной, необходимо представить документы, обосновывающие такие расхождения. В случаях постатейного распределения непрямых затрат должны быть представлены заполненный список, показывающий, какие затраты вовлечены в постатейное распределение, и перечень соответствующих статей. Числовые значения, включенные в постатейное распределение, должны быть подтверждены независимым аудитором, если их невозможно удостоверить иным способом, приемлемым для налоговых органов. Объяснение используемых методов распределения, включая особенности того, как распределяются издержки и доходы между головным офисом и соответствующими отделениями, должно прилагаться к отчету. Издержки, понесенные головным офисом и распределенные постоянному представительству, дебетуются у представительства по счету издержек с одновременным кредитованием счета головного офиса (Дебет счета 20, 44 с Кредитом счета 79 "Внутрифирменные расчеты").

Доходы должны быть специфицированы по каждому виду деятельности. Должна иметься возможность проверить все фактически включенные в счета доходы, касающиеся такой деятельности.

Все предусмотренные формы учета и отчетности (декларации, формы, ведомости) ведутся и представляются в налоговые органы на русском языке, а числовые значения в них указываются только в рублях. Часть учетной информации, которую налоговые органы считают

важной для контроля за налоговым учетом, может быть затребована ими с переводом на русский язык. Если налоговые органы обоснованно считают, что часть счетов должна быть переведена на Русский язык для целей проверки, такой перевод должен быть обеспечен по их требованию. По запросу налогового органа Перевод должен быть заверен в установленном порядке. Операции, совершенные в иностранной валюте, а также средства и их движение по валютным счетам представительства следует отражать в учете и отчетности в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции и на дату составления бухгалтерской отчетности.

4. Состав бухгалтерской отчетности иностранного юридического лица

Законом "О бухгалтерском учете" определено, что отчетным годом, т. е. периодом, за который составляется бухгалтерская отчетность, для всех организаций является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь открытых представительств считается период с даты начала осуществления деятельности в РФ по 31 декабря этого же года, а в случае начала деятельности после 1 октября — по 31 декабря следующего года.

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" устанавливает момент отсчета первого отчетного года с даты государственной регистрации, а Инструкция № 34 — с начала осуществления деятельности в РФ, которые могут существенно различаться. В любом случае все данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации (аккредитации), должны быть включены представительствами в бухгалтерскую и налоговую отчетность за первый отчетный год. f

На иностранных юридических лиц не распространяется действие ежегодно издающихся инструкций о порядке заполнения и представления типовых форм годовой и квартальной отчетности организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству РФ, и при составлении годовой отчетности им следует руководствоваться письмом ГНС РФ от 4 марта 1997 г. ВЕ-6-06/167 "О составлении и представлении годовой налоговой отчетности и расчетов по налогам иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность в Российской Федерации", основанном на требованиях различных законодательных и нормативных актах в РФ к налоговой отчетности и представлению расчетов по налогам иностранных юридических лиц.

В соответствии с Законом о налоге на прибыль и Инструкцией № 34 иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным, представляют в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет:

- налоговую декларацию иностранного юридического лица по установленной форме;

- письменный отчет о деятельности иностранного юридического лица в РФ за отчетный год в произвольной форме.

В случае прекращения деятельности представительства на территории РФ до окончания календарного года, перечисленные документы должны быть предоставлены в течение месяца со дня ее прекращения.

Налоговая декларация иностранного юридического лица составляется в соответствии с Методическими рекомендациями по заполнению налоговой декларации иностранного юридического лица. Для заполнения разделов ("Активы") и ("Пассивы") суммы активов и пассивов, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря отчетного года.

Письменный отчет о деятельности иностранного юридического лица на территории РФ должен содержать информацию о таком лице, его отделении в РФ, финансовом и имущественном положении отделения, видах осуществляемой в России деятельности, методе ведения бухгалтерской и налогового учета.

Налоговая декларация и отчет о деятельности представляются всеми иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность на территории РФ, независимо от Залогового статуса и финансовых результатов деятельности в отчетном году. Отсутствие финансово-хозяйственной Деятельности не исключает обязанности по представлению

налоговой декларации и отчета о деятельности в налоговый орган.

Если в налоговом органе зарегистрировано несколько представительств иностранного юридического лица, функционально не связанных между собой, а также при создании совместного представительства несколькими иностранными фирмами, налоговая декларация и отчет о деятельности представляются каждым из них. Консолидация представляемых в налоговые органы отчетности и налоговых расчетов одного и того же иностранного юридического лица по нескольким представительством не допускается.

Помимо налоговой декларации и отчета о деятельности иностранного юридического лица в сроки, установленные законодательством для их представления, представляют в налоговые органы годовые расчеты по другим федеральным или местным налогам, плательщиками которых они в соответствующих случаях могут являться. Ежегодная периодичность сдачи отчетности имеет непосредственное отношение только к расчету по налогу на прибыль и не распространяется на сроки представления в налоговые органы расчетов по другим налогам, которые чаще всего носят ежеквартальный характер и определяются соответствующими законами и изданными в их разъяснение инструкциями.

За непредставление или несвоевременное представление в налоговую инспекцию налоговой декларации и отчета в установленные

сроки на иностранных юридических лиц, как и на любых налогоплательщиках, налагается ответственность.

На основании учредительных документов при ведении оперативного и бухгалтерского учета и составления отчетности допускается делать записи на иностранных языках. Однако при этом должен быть идентичный перевод на русский язык.

В необходимых случаях производится пересчет финансовой отчетности в иностранную валюту. Пересчет регулируется 21 стандартом LAS и 52 стандартом GAAP.

В настоящее время для пересчета финансовой отчетности в иностранную валюту целесообразно применять один из двух методов:

1. Метод конечного курса.
2. Временной метод.

В соответствии с 52 стандартом GAAP применение временного метода считается более предпочтительным в странах с высокой инфляцией. По LAS временным методом должны пользоваться представительства иностранных компаний, если их деятельность подпадает под определение "Операции за рубежом". "Операции за рубежом" являются продолжением деятельности компании. В этом случае представительства осуществляют реализацию продукции компании и перечисляют головному офису всю выручку. Расходы такого представительства строго контролируются и полностью финансируются головным офисом.

При временном методе статьи баланса пересчитываются в следующем порядке:

1. Основные средства, нематериальные активы и долгосрочные инвестиции пересчитываются по курсу на дату их приобретения.
2. Запасы пересчитываются по курсу на дату приобретения, но для снижения трудоемкости расчетов может применяться среднегодовой курс.
3. Денежные статьи и статьи расчетов пересчитываются по курсу на дату составления баланса.

В отчете о прибылях и убытках сумма реализации, затрат и других доходов и расходов пересчитываются по курсу на дату составления отчетности.

Метод конечного курса применяется, если деятельность компании в другой стране квалифицируется как "Зарубежная компания", которая самостоятельно осуществляет все Денежные операции и самостоятельно получает займы в местной валюте. Головная компания контролирует деятельность зарубежной компании, но операции с головной компанией не являются основными для зарубежной компании.

Доходы и расходы зарубежная компания получает и оплачивает, в основном, в местной валюте.

При методе конечного курса статьи актива баланса и все обязательства пересчитываются по курсу на дату составления отчетности.

Отчет о прибылях и убытках пересчитывается по среднегодовому курсу.

Остатки по счетам собственного капитала пересчитываются в следующем порядке:

1. Сумма уставного капитала пересчитывается по курсу на дату регистрации уставных документов.

2. Сумма резервов пересчитывается по курсу на дату их формирования.

3. Сумма прибыли не пересчитывается по какому-либо курсу, а определяется методом балансовой увязки.

При пересчете суммы прибыли определяется сумма курсовой разницы от пересчета финансовой отчетности. Эта курсовая разница не включается в отчет о прибылях и убытках зарубежной компании. В учете головной компании такие курсовые разницы накапливаются отдельно по каждой зарубежной компании. При ликвидации или продаже зарубежной компании накопленные по ней курсовые разницы включаются в отчет о прибылях и убытках головной компании.

Отчет о движении денежных средств пересчитывается в следующем порядке:

1. Статьи движения денег и разницы между поступлениями и платежами пересчитываются по среднегодовому курсу.

2. Сальдо денежных средств на начало и конец отчетного периода пересчитываются на соответствующую дату отчетности, т. е. должны совпадать с суммой по балансу.

При составлении отчетности в организациях иностранных юридических лиц и их представительств соответствующей международным стандартам на основе российского бухгалтерского учета возникает немало трудностей, так как официальных указаний (рекомендаций) о том, как привести нашу отчетность в соответствие с западной, пока нет. Существуют лишь наработки аудиторских фирм, зачастую приводящие к разным результатам при одних и тех же исходных данных.

В условиях нынешних российских реалий российского бухгалтерского учета балансовый отчет, который отвечал бы международным стандартам учета, можно составить двумя способами :

1. Ведение бухгалтерских записей хозяйственных операций в журнале и их проводка в Главную книгу, план счетов которой отвечал бы GAAP, и составление балансового отчета на основе этих счетов. Это осуществляется путем ведения двойного учета — налогового (для ГНИ) и учета для руководства или иностранных партнеров. Для принятия правильных управленческих решений руководству было бы крайне желательно, чтобы такие показатели, как прибыль и себестоимость, исчислялись не только в соответствии с требованиями налогового законодательства, но параллельно и в соответствии со здравым смыслом.

2. Использование данных Главной книги, построенной на основе российского плана счетов. Статьи балансового отчета, составленного в соответствии с GAAP, в целом соответствуют

следующим российским счетам. Предполагается, что составляющие подобный отчет компании ведут учет методом начислений и могут использовать таблицу 5.

Таблица 5

Соответствие статей балансового отчета, подготовленного в соответствии со стандартами GAAP, и данных счетов российской системы учета

Окончание таблицы 5

СТАТЬИ БАЛАНСОВОГО ОТЧЕТА, ПОДГОТОВЛЕННОГО В СООТВЕТСТВИИ С GAAP	СУ (-) САЛЬД РС
<p>расходы</p> <p>— прочие текущие активы</p> <p>Долгосрочные активы</p> <ul style="list-style-type: none"> • собственность, здания и оборудование • нематериальные активы • предоплаченные расходы нескольких периодов • инвестиции и фонды • прочие внеоборотные активы 	<p>—</p> <p>сальдо</p> <p>сы)+63+71</p> <p>текущие д</p> <p>+0</p> <p>та их ча</p> <p>ра</p> <p>+0</p> <p>+9</p> <p>+5</p> <p>+д</p> <p>дебета 58</p> <p>дебета 79+</p> <p>(при необх</p>
<p>Обязательства</p>	
<p>Текущие обязательства</p> <ul style="list-style-type: none"> • кредиторская задолженность за товары и услуги (счета к оплате) • краткосрочные обязательства • текущие выплаты по погашению долгосрочных обязательств (включая обязательства по аренде) • получение предоплаты за еще не поставленные товары или не оказанные услуги • начисленные, но не оплаченные затраты на заработную плату, выплату процентов и налогов • прочие начисленные текущие обязательства 	<p>+6</p> <p>+т</p> <p>часть 76 +6</p> <p>+6</p> <p>+7</p> <p>отрицатель</p> <p>отрицатель</p> <p>отрицатель</p> <p>+дебетовое</p> <p>отражающ</p> <p>(при необх</p> <p>98</p>
<p>Долгосрочные обязательства долгосрочные займы и кредиты</p> <ul style="list-style-type: none"> • обязательства по аренде • прочие долгосрочные обязательства 	<p>+6</p> <p>займов, по</p> <p>+7</p> <p>+7</p> <p>отрицатель</p> <p>58(долгоср</p> <p>отрицатель</p> <p>(долгосроч</p> <p>отрицатель</p>

Собственный капитал компании	+8
• акционерный капитал	+8
• нераспределенная прибыль	
• нераспределенная прибыль целевого назначения	

5. Некоторые особенности бухгалтерского учета в иностранных представительствах по системе GAAP

Наряду с ведением бухгалтерского учета по российским стандартам представительство может вести учет по западной системе — GAAP (общепринятые бухгалтерские принципы, т. е. разработанная система руководства по бухгалтерскому учету). Для ведения GAAP используется программа Juck Books.

Рассмотрим основополагающие принципы американской системы учета GAAP и сравним их с принципами российского учета.

Американская система учета GAAP — самая распространенная система западного учета в России. Американским советом по стандартам финансового учета (далее — Совет по стандартам) разработаны основополагающие принципы, на которых строятся все учетные стандарты. Они называются Положениями о концепциях финансового учета. В настоящее время их действует пять:

Положение 1 — "Цели составления финансовой отчетности коммерческими организациями";

Положение 2 — "Качественные характеристики финансовой информации";

Положение 4 — "Цели составления финансовой отчетности некоммерческими организациями";

Положение 5 — "Принципы отражения и оценки информации в финансовой отчетности коммерческих организаций"; Положение 6 — "Элементы финансовой отчетности". Эти положения являются основой для разработки стандартов финансового учета и отчетности. Они представляют собой документы, определяющие наиболее общие задачи, встречающиеся перед системой финансового учета. Хотя эти сложения не конкретизированы по какому-либо учетному объекту, их значение для стандартизации сравнимо со знанием Конституции для разработки законов

В России основные принципы учета сформулированы в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее — Закон о бухгалтерском учете) и

Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

Коротко охарактеризуем содержание наиболее важных Положений 1, 2 и 6 в сравнении с российской практикой учета.

Положение 1 — "Цели составления финансовой отчетности коммерческими организациями".

В Положении 1 цели составления отчетности сформулированы следующим образом: финансовая отчетность должна обеспечивать полезной информацией реальных и потенциальных инвесторов,

кредиторов и других ее пользователей для принятия решений об инвестировании, кредитовании и т. д. Информация должна быть исчерпывающей и доступной для восприятия. Она должна помочь в определении сумм инвестиций, будущих поступлений денежных средств от дивидендов, процентов, выручки от продаж. Отчетность должна содержать информацию о ресурсах и обязательствах предприятия и о результатах операций, событиях и обстоятельствах, которые изменяют эти ресурсы и обязательства. То есть основной целью составления финансовой отчетности является обеспечение полезной информацией внешних и внутренних пользователей. Она необходима для принятия решений об инвестициях в данную компанию и о предоставлении ей кредита.

В этом Положении определяются основные группы пользователей информацией: владельцы компаний (акционеры, инвесторы), управляющие компанией, государство, кредиторы, поставщики, работники и их профсоюзы, финансовые аналитики, брокеры и т. д.

Сравним содержание и цели Положения 1 с целями и задачами бухгалтерского учета в России.

Согласно закону о бухгалтерском учете, главными задачами учета являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а так же внешним — инвесторам, кредиторам и др. пользователям;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям, для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении предприятием хозяйственных операций;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Таким образом, основная цель составления финансовой отчетности в американских компаниях — это формирование информации, необходимой для принятия решений об инвестициях и кредитах. Функции контроля решаются в рамках системы управленческого учета. Такая ориентация вытекает из особенностей работы американских компаний, так как наличие денежных средств у предприятия в США напрямую связано с рыночной стоимостью выпущенных ими ценных бумаг.

Потребность же в оборотных средствах удовлетворяется за счет кредитов банка, а возможность получения кредита прямо связана с финансовым состоянием предприятия.

В России же до сих пор пока рассчитывают на другие способы финансирования и кредитования: наличие личных связей, возможность получения льготных кредитов, близость к органам власти, получение налоговых льгот и т. п. В нынешних условиях при движении российских предприятий к цивилизованным формам ведения бизнеса система

бухгалтерской отчетности, может быть, наконец-то изменится в сторону большей открытости и понятности для внешних пользователей.

Небольшой пример. На российском рынке компьютерных систем и технологий работала российская компания ЗАО "Корпорация ЛВС". Компания вышла на мировой уровень в области интеграции информационных систем и компьютерных сетей. Появилась возможность слияния данной компании с корпорацией "Прайс Уотерхаус". Данное слияние затянулось на долгое время, так как на фирме велся только российский учет, который недоступен и непонятен иностранным инвесторам. Лишь после того, как бухгалтерский учет был воспроизведен по американской системе GAAP, а так же после проведения проверки фирмы западными аудиторами слияние двух компаний состоялось.

Положение 2 — "Качественные характеристики финансовой информации".

Положение 2 содержит требования, содержащиеся в финансовых отчетах.

Прибыльность (в России — экономичность учета). Это первое требование к информации, содержащейся в отчетах. Чтобы раскрыть данный стандарт, обратимся к Стандарту 33, который обязывает все компании предоставлять отчетность, скорректированную на коэффициент инфляции. Но получилось так, что затраты на пересчет отчетности превысили пользу от этой процедуры. Корректировка отчетности на инфляцию стала добровольной. То есть, чтобы принять тот или иной стандарт, Совет по стандартам изучает, не приведет ли применение этого стандарта к тому, что затраты на получение финансовой информации превысят предполагаемую прибыль (пользу).

Иначе обстоит дело в Российских законодательных органах. Взять хотя бы переоценку основных средств, когда негде узнать рыночные цены на многие средства, и предприятия вынуждены платить достаточно крупные суммы оценщикам имущества, которые еще оказываются недостаточно компетентными в данном вопросе.

Ценность для прогнозирования. Это второй критерий информации. Проще говоря, информация должна быть такой, чтобы на основании ее спрогнозировать будущие изменения в состоянии предприятия. Здесь надо отметить, что отчетные формы строго не определены. Они принимаются и в свободной форме. У нас же все формы строго определены стандартом "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, подбор данных форм почти отвечает требованию данного критерия.

Своевременность финансовой отчетности. Отчетная информация должна предоставляться в сроки, в которые она не теряет своей ценности для пользователей, т. е. должна быть пригодной для принятия решений прежде, чем она потеряет свою ценность.

В нашей стране требования к срокам более жесткие, чем в других странах, поэтому актуальность отчетности обеспечивается.

При этом, несмотря на различие в учете, фундаментальные принципы ведения учета в разных странах во многом схожи. Двойная запись.

1. Периодичность составления отчетности.

2. Условие непрерывности деятельности предприятия (т. е. исходят из того, что предприятие будет продолжать свою деятельность в будущем).

3. Денежное выражение.

4. Все доходы и расходы в отчетном периоде считаются доходами и расходами этого периода, независимо от времени фактического поступления или оплаты.

6. Реализация — момент перехода права собственности. Наряду с этим необходимо заметить одну особенность:

американские предприятия желают показать в отчетности максимальную величину прибыли для улучшения всех финансовых показателей, так как у них появляется возможность получить необходимые им кредиты, инвестиции. Наши же предприятия всеми правдами и неправдами стараются эту прибыль уменьшить, так как с кредитами и инвестициями у нас пока не густо, а вот налог на прибыль данное предприятие заплатит большой.

Положение 6 — "Элементы финансовой отчетности".

В этом положении определены следующие 10 основных элементов, содержащихся в формах финансовой отчетности:

- активы;
- обязательства;
- собственный капитал;
- инвестиции собственников;
- распределение доходов между собственниками;
- совокупный доход;
- выручка;
- расходы;
- доходы;
- убытки. Активы

В американской системе учета активы характеризуются следующим:

1. Активы обладают способностью приносить в будущ^и* периодах выгоду (прибыль).

2. Средства, дающие предприятию возможность получать Прибыль, получены в результате сделок, совершенных в Предыдущих периодах.

3. Предприятие имеет возможность контролировать способы получения выгоды от владения активами.

В американской системе учета активов — это не просто вложение средств, а именно вложение средств, приносящих прибыль. Главным качеством активов является экономическая выгода, которая может быть получена в будущем.

Для России особенно важна первая характеристика активов, поскольку сейчас российские предприятия продолжают учитывать в

составе активов вложения, осуществленные в прошлых периодах, которые даже при благоприятных условиях не способны приносить выгоду (например, инвестиции в уставной капитал нефункционирующего предприятия). Для российского учета главным является стоимость активов независимо от того, приносят ли они прибыль.

Так же, как и в отечественной практике, в американской системе учета активы делятся на краткосрочные (оборотные) и долгосрочные.

Обязательства

Балансовое равенство в американской системе учета выражается формулой:

Активы = Капитал + Обязательства

Под обязательствами в американской системе учета понимается кредиторская задолженность предприятия за подавленные ему товары, произведенные в его интересах затраты, а так же за пользование предоставленными ему заемными средствами.

Обязательства имеют следующие характерные особенности:

1- Обязательство влечет за собой как правило, будущую Передачу актива.

2. Обязательство необходимо исполнить даже в случае ^{от}ри выгоды

3. Обязательство, как правило, обусловлено прошлыми, а не будущими событиями или сделками. Расходы следующего года не могут считаться кредиторской задолженностью текущего года.

То есть обязательство предполагает использование активов в определенном периоде и возврат их или к определенной дате, или по требованию кредитора, или при наступлении конкретного события. Обязательство возникает на основании контрактов, законов и существует до тех пор, пока предприятие не погасит его или не произойдет событие, которое его отменит.

Собственный капитал

В американской системе учета собственный капитал рассматривается как разница между активами и обязательствами. В связи с этим он иногда называется чистым капиталом или чистыми активами предприятия.

Обычно собственный капитал разделяют на инвестированный капитал (или оплаченный) и нераспределенную прибыль. Инвестированный капитал в акционерных обществах складывается из номинальной стоимости оплаченных акций и дополнительно оплаченного капитала (разница между номинальной стоимостью акций и реальной ценой ее эмиссии). В финансовом учете акционерных обществ США отражается лишь фактически оплаченный капитал. Объявленный капитал и задолженность учредителей в отчетности не отражаются.

В российском учете отражается весь объявленный уставной капитал на счете 80 "Уставной капитал". Оплачен же в основном всегда

в размере 50%, а остальные 50% отражаются на счете 75 "Расчеты с учредителями".

Структура капитала в американском учете в обобщенном виде можно представить так:

- акционерный капитал (акции по номиналу + дополнительный капитал);
- нераспределенная прибыль.

Инвестиции собственников (вложения инвесторов) Под этим элементом финансовой отчетности в американской системе учета понимают стоимость переданных данному

Предприятию активов (помимо оплаты акций или взносов в уставной капитал), как правило, с целью покрытия временной потребности в оборотных средствах.

В системе GAAP подобные вложения увеличивают величину собственного капитала предприятия и отражаются обособленно в соответствующем разделе баланса. Распределение доходов между собственниками Распределение прибыли между собственниками предприятия в США обычно осуществляется в виде выплаты дивидендов. При объявлении о выплате дивидендов уменьшается собственный капитал в части нераспределенной прибыли и увеличивается кредиторская задолженность перед акционерами.

В России распределение прибыли между собственниками предприятия также осуществляется в форме выплаты дивидендов.

Совокупный доход

В GAAP совокупный доход за период определяется как разница между денежными поступлениями (доходы от основной деятельности и прочей, а также от разовых операций) и выплатами (расходы и убытки), исключая инвестиции собственников и выплаченные им дивиденды.

В России аналогом совокупного дохода за период будет увеличение по сравнению с началом года суммы чистых активов, которая отражается в форме №3 "Отчет о движении капитала" — Чистые активы.

Выручка

Под выручкой в американской системе учета понимают реальное или предполагаемое поступление денежных средств или денежных эквивалентов в результате осуществления основной деятельности. Выручка отражается на счете прибылей и убытков.

Расходы •

Данный элемент отчетности так же, как и выручка, отражается в Отчете о прибылях и убытках. Под расходами в GAAP понимается реальное и предполагаемое расходование денежных средств (и их эквивалентов) в ходе осуществления основной деятельности предприятия. Доходы

Под доходами в американской системе учета понимается величина собственного капитала от второстепенных операций (т. е. от операций, не связанных с основной деятельностью), не рассматривается как доход увеличение капитала в результате инвестиций собственников предприятия.

Убытки

Под убытками в GAAP понимают уменьшение капитала предприятия в результате второстепенных сделок. Суммы, распределенные между собственниками предприятия, убытками не считаются.

Кроме вышеперечисленных элементов американской отчетности, Положением установлены критерии, при выполнении которых учетный объект должен быть включен в отчетность предприятия (в форме отчетности):

- статья отчетности должна соответствовать одному из приведенных выше определений финансовой отчетности;
- сумма учетных объектов по данной статье должна быть достоверно измерена;
- статья отчетности должна быть уместна с точки зрения заинтересованных пользователей, т. е. наличие или отсутствие в ней информации способно повлиять на решение пользователей; '
- информация, содержащаяся в данной статье отчетности, должна поддаваться проверке.

Система отчетности GAAP не предполагает стандартизации плана счетов и форм отчетности. В каждой фирме используется, как правило, свой план счетов, соответствующий требованиям Стандартов. Форма отчетности произвольная, устанавливается предприятием самостоятельно таким образом, чтобы все элементы отчетности были раскрыты с исчерпывающей полнотой.

Анализ деятельности предприятия — это в основном анализ полученной прибыли. И это далеко не случайно, так как

Прибыль есть цель деятельности фирмы. Отражаемое в балансе изменение активов и пассивов показывает способы достижений этой цели. Поэтому рассмотрим порядок исчисления прибыли согласно американской системе учета GAAP.

В США существуют несколько способов определения доходности предприятия и включения ее в отчетность. Но, как было отмечено выше, в основном все предприятия составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность так, чтобы в ней показать свою прибыль.

Согласно Положениям о концепциях финансового учета в США, бухгалтерская прибыль может быть использована для оценки деятельности предприятия и для прогнозирования движения его денежных средств.

Схема расчета бухгалтерской прибыли, согласно GAAP:

Нераспределенная прибыль = Выручка — Расходы + Внереализационные доходы + Доходы от прочей реализации — Внереализационные расходы — Расходы прочей реализации — Налог на прибыль — Распределения между собственниками

Во многом процесс определения прибыли совпадает с принятым в российском учете. Имеются различия лишь в методах определения отдельных составляющих расчета прибыли.

Согласно стандартам Американского совета по стандартам, выручка — это реальное или предполагаемое поступление денежных

средств или иное увеличение активов предприятия в результате основной деятельности.

Основной вопрос для исчисления выручки от реализации — это определение момента реализации. Совет по стандартам рекомендует пользоваться 4 способами определения выручки.

1. По моменту передачи товаров покупателю или момент оказания услуг (т. е. "по отгрузке").

Особый порядок учета выручки при продажах в рассрочку

3. По мере подписания актов на выполнение этапов работ.

4. По мере процессов старения или роста.

Определение выручки от реализации по моменту передачи товара покупателю или в момент оказания услуг ("по отгрузке")

Этот метод применяется большинством фирм. Совет по стандартам считает, что при отгрузке товара (оказания услуг) оценка предполагаемой выручки наиболее точная.

Подобная система характерна и для большинства стран, в том числе и для России.

Американским Стандартом №48 "Определение дохода" установлены условия, при выполнении которых допускается определять выручку по моменту отгрузки.

1. Товар продается по твердым, фиксированным ценам.

Здесь хочется сказать про российский учет и о проблемах, которые возникают в результате определения выручки "по отгрузке". Многие российские предприятия практикуют составление хозяйственных договоров в "условных единицах". В "Отчет о прибылях и убытках" выручка от реализации показывается в сумме, пересчитанной по курсу доллара на дату отгрузки. А деньги фактически поступили за отгруженный товар в другом квартале. Согласно приказу Минфина России от 12 ноября 1996 г. №97, возникшие разницы между датой отгрузки и датой поступления денег на расчетный счет считаются суммовыми разницами и относятся на счет 91 как внереализационный доход или расход. С суммовой разницы должен быть начислен в бюджет еще и НДС по ставке 16,67% от общей суммы суммовой разницы. В результате показатели выручки и прибыли от основной деятельности искажены.

2. Покупатель заплатил продавцу или обязался заплатить.

3. Можно достоверно определить сумму возможного возврата.

Если эти условия не выполнены в момент отгрузки, то отражение выручки откладывается до выполнения всех условий. То есть в принципе, Стандарт 48 устанавливает для некоторых случаев систему определения выручки по мере оплаты.

Учет выручки при продажах в рассрочку То есть это выручка от реализации объектов недвижимости (Стандарт 66 "Учет продаж недвижимости"), а именно:

- покупатель должен оплатить не менее 10% от договорной стоимости объекта;

- должен истечь срок расторжения договора по инициативе покупателя;

- финансовое положение продавца должно быть устойчивым.

При невыполнении хотя бы одного из данных условий выручка от реализации не отражается, а учитывается в составе кредиторской задолженности до выполнения всех условий.

В России основным видом подобных сделок пока является только покупка объектов недвижимости (квартир, дач и т. д.).

Определение выручки по мере подписания актов на выполнение этапов работ

Применяется в основном в капитальном строительстве (так же, как в России). Данная выручка при исчислении прибыли по долгосрочным контрактам определяется по мере подписания актов на выполнение этапов работ.

Определение выручки по мере процессов старения или роста

Подобный метод на практике встречается достаточно редко. В ряде отраслей увеличение прибыли связано с протеканием естественных процессов (созревание коньяка, рост рыбы в водоеме и т. д.). Определение выручки в этих случаях допускается по мере протекания процессов старения или роста.

Вторым основным элементом для расчета прибыли являются расходы предприятия. В GAAP требуется строгое разграничение расходов по основной деятельности и расходов (Убытков), не связанных с осуществлением основной деятельности.

Рассмотрим основные различия и сходства в учете расходов в российском учете и в американском.

1. И в российском учете, и в американском затраты оцениваются по себестоимости. Возможно применение рыночных цен полученных товаров в случаях, когда рыночная цена ниже себестоимости.

2. Принцип соответствия расходов и доходов. То есть отражение расходов, связанных с получением дохода. Расходы должны быть отражены в том же периоде, что и доходы.

Все расходы возникают как необходимое условие извлечения дохода. Однако расход не всегда приводит к получению дохода. Например, расходы по заграничному командировке не всегда приводят к заключению контракта и последующему получению дохода. Такие расходы отражаются как операционные расходы периода.

Иногда бывает трудно обеспечить соответствие доходов и расходов. Поэтому существует критерий временной привязанности расходов (прямые и косвенные расходы). Прямые включаются в себестоимость, а косвенные отражаются в периоде возникновения.

Вывод: согласно GAAP, на себестоимость относятся только прямые расходы, связанные с получением выручки от основной деятельности, по которой понесены расходы. Косвенные расходы относятся на операционные расходы того периода, в котором были понесены.

3. Специфическим видом расхода в американской системе учета является расход по налогу на прибыль. Принцип соответствия

требует отражения в отчетном периоде в Счете прибылей и убытков именно расходов по налогу, а не сумм фактически уплаченных налогов.

В российском учете распространена практика покрытия некоторых расходов за счет прибыли, остающейся у предприятия после налогообложения и распределения между собственниками, например, покрытие затрат на содержание жилищно-коммунального хозяйства, выплата процентов по отдельным видам займов и др.

2.4 Бухгалтерский учет валютных операций в организациях различных форм собственности

1. Правовые основы валютных операций

При учете валютных, экспортных, импортных операций бухгалтер руководствуется нормативными документами, которые можно в основном разделить на две группы. К первой группе относятся те из них, которые составляют законодательные и нормативные акты в области валютного регулирования, ВЭД и валютного контроля на территории РФ. Вторую группу документов составляют те, которые регламентируют методологию бухгалтерского учета валютных операций и ВЭД.

Основой валютного законодательства в Российской Федерации является Закон РФ от 9 октября 1992 г. №3615-1 "О валютном регулировании и валютном контроле" (в ред. Федеральных законов от 29 декабря 1998 г. №192-ФЗ, от 5 июля 1999 г. №128-ФЗ, от 31 мая 2001 г. №72-ФЗ, от 8 августа 2001 г. №130-ФЗ, от 30 декабря 2001 г. №196-ФЗ). Все законодательные и нормативные документы определяют нормы и правила совершения операций в иностранной валюте между резидентами и нерезидентами, устанавливают методы контроля и меры ответственности за нарушения валютного законодательства во внешнеэкономической деятельности. В Законе РФ от 9 октября 1992 г. №3615-1 "О валютном регулировании и валютном контроле" даны важные понятия. В частности, в п. 5 (ст. 1 разд. 1) дано понятие о субъектах валютных отношений, которыми являются "Резидент" и "Нерезидент".

Резидентами являются:

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

б) юридические лица, являющиеся таковыми в соответствии с законодательством Российской Федерации и с местонахождением в Российской Федерации;

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

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

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

Согласно п. 6 ст. 1 указанного Закона, к нерезидентам относятся:

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

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

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

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

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

В п. 7 ст. 1 настоящего Закона дано важное понятие о валютных операциях, а именно:

а) операции, связанные с переходом прав собственности, в том числе операции, связанные с использованием в качестве средства платежа иностранной валюты и платежных документов в иностранной валюте;

б) ввоз и пересылка в Российскую Федерацию, а также вывоз и пересылка из Российской Федерации валютных ценностей;

в) осуществление международных денежных переводов.

По действующему Закону №3615-1 все операции, связанные с иностранной валютой, подразделяются на текущие валютные операции и операции, связанные с движением капитала.

К текущим операциям относятся:

— получение и предоставление отсрочки платежа на срок не более 180 дней;

- переводы в Россию и из России иностранной валюты в оплату по импортно-экспортным операциям;
 - переводы в Россию и из России доходов, полученных по операциям, связанным с движением капитала;
 - предоставление и получение финансовых кредитов на срок не более 180 дней;
 - переводы в Россию и из России неторгового характера.
- К валютным операциям, связанным с движением капитала, относятся:
- получение и предоставление отсрочки платежа на срок более 180 дней;
 - вложения в уставный капитал другого предприятия с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении предприятием;
 - приобретение ценных бумаг других предприятий;
 - переводы в оплату зданий и иного имущества;
 - предоставление или получение финансовых кредитов на срок более 180 дней.

Положение ЦБ РФ от 24 апреля 1996 г. №39 об изменении порядка проведения в Российской Федерации некоторых видов валютных операций, утвержденное приказом ЦБ РФ от 3 февраля 1997 г. №403, отменило ограничения (разрешения ЦБ РФ) на некоторые виды валютных операций, связанных с движением капитала.

2. Особенности бухгалтерского учета операций в иностранной валюте

В связи с тем, что бухгалтерский учет ведется в едином денежном измерителе — национальной валюте страны, возникает необходимость в пересчете конкретных сумм иностранной валюты в рубли при отражении в учете операции в иностранной валюте. Этим и объясняются особенности бухгалтерского учета валютных операций, заключающиеся в порядке пересчета иностранной валюты в рубли: когда, по какому курсу производить пересчет, на какую дату, с какой периодичностью и как поступать с возникающими при этом курсовыми разницами.

Эти особенности требуют особых норм и правил бухгалтерского учета операций в иностранной валюте. Поэтому общего нормативного регулирования бухгалтерского учета для таких операций недостаточно, требуется дополнительная регламентация с учетом их специфики. 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", утвержденное приказом Минфина России от 10 января 2000 г. №2н (ПБУ 3/2000). Положение является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета РФ и применяется с учетом других нормативов по бухгалтерскому учету.

В соответствии с указанным Положением выраженная в иностранной валюте стоимость имущества и обязательств при

отражении на счетах бухгалтерского учета подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ для этой иностранной валюты по отношению к рублю на дату совершения операции.

Датой совершения операции, согласно Положению, считается та дата, когда у организации в соответствии с законодательством РФ или договором возникает право принять к учету имущество или обязательства, являющиеся результатом этой операции.

Для правильного учета очень важно определить дату совершения отдельных операций в иностранной валюте. Согласно ПБУ 3/2000 даты совершения отдельных операций для Целей бухгалтерского учета приведены в таблице 7:

Таблица

Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте является
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на счет или их списания с счета организации в кредитной организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных средств в кассу организации или выдачи наличных из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата перехода права собственности на импортированные товары
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственникам по вкладам в него	Дата приобретения статуса собственника

Таким образом, по каждой операции в иностранной валюте стоимость имущества и обязательств пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Кроме того, производится также пересчет в рубли денежных средств в иностранной валюте в кассе и на счетах в банках и иных кредитных учреждениях по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

Во всех организациях ежемесячно производится пересчет всех активов и пассивов на дату составления отчетности по курсу ЦБ РФ, последнему по времени котировки в отчетном периоде. Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета этих активов и пассивов производятся одновременно в рублях и иностранной валюте.

Между рублевой оценкой активов и обязательств в иностранной валюте на дату составления отчетности за текущий отчетный период и за предыдущий отчетный период также может возникнуть разница.

И, наконец, возможна разница между рублевой оценкой обязательств предприятия (т. е. дебиторской и кредиторской задолженностью) на дату принятия их к учету в отчетном периоде и дату расчета в этом же периоде, а также между рублевой оценкой на дату составления отчетности за тот отчетный период, в котором эти обязательства были пересчитаны в рубли последний раз, и датой расчета в следующем отчетном периоде.

Эти различия называются курсовыми разницеми.

Положение устанавливает новый порядок учета курсовых разниц.

Все курсовые различия, кроме тех, которые возникают в связи с формированием уставного капитала, подлежат зачислению на счет 91 "Прочие доходы и расходы" в корреспонденции соответствующих счетов по мере принятия их к бухгалтерскому учету.

Установленные Положением правила отражения в отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, распространяются также и на имущество и обязательства, используемые предприятием для ведения хозяйственной деятельности за пределами Российской Федерации.

Для обособленного ведения бухгалтерского учета валютных операций используются субсчета к соответствующим счетам Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Для учета ВЭД к синтетическим счетам можно открывать субсчета первого, второго, третьего, четвертого порядка: первого порядка — с трехзначными кодами; второго — четырехзначными кодами и т. д.

Обособленный учет операций по ВЭД дает возможность организовать четкий контроль за исполнением контрактов, за своевременностью расчетов с иностранными фирмами по экспортным и импортным сделкам, за сохранностью импортных (экспортных) товаров, а также позволяет сделать анализ по различным показателям и определить эффективность внешнеторговых сделок.

Установленная в соответствии с действующим законодательством система валютного контроля за обоснованностью платежей в иностранной валюте за импортируемые товары требует ведения учета поставок импортных товаров по товарным партиям.

Такое требование в отношении учета импортных поставок логически вытекает из методики формирования внешнеторговой себестоимости импортного товара.

Бухгалтерский учет операций в иностранной валюте подчиняется не только хозяйственному и финансовому законодательству. Поскольку эта область финансово-хозяйственной деятельности связана с расчетами в иностранной валюте между отечественными предприятиями и иностранными фирмами, она регулируется валютным законодательством, которое устанавливает правила совершения

операций в иностранной валюте, формы и методы контроля за ВЭД, а также меры ответственности за нарушение валютного законодательства.

3. Порядок открытия валютных счетов в банке

По действующему законодательству на территории РФ могут быть открыты валютные счета как резидентам, так и нерезидентам в любом банке, имеющем право на проведение операций с иностранной валютой. При этом количество открываемых валютных счетов юридическими лицами в настоящее время не ограничивается.

Для открытия валютного счета предприятие представляет в банк:

- заявление на открытие валютного счета;
- копии учредительских документов, заверенные нотариально;
- копии документов о регистрации, заверенные нотариально;
- справку о постановке предприятия на учет в налоговой инспекции по месту регистрации и в Пенсионный фонд;
- банковскую карточку с образцами подписей и оттиском печати, заверенную нотариально.

Совместные предприятия и иностранные фирмы представляют дополнительно свидетельство о внесении в реестр предприятий с иностранными инвестициями, выдаваемое Государственным комитетом по иностранным инвестициям.

Между банком и предприятием заключается договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором фиксируется перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги, условия размещения средств, права и обязанности сторон и др.

Предприятию, как правило, одновременно открывают валютные счета: транзитный, текущий и специальный транзитный валютный счет. Они ведутся параллельно. Валютная выручка, поступающая от нерезидентов, зачисляется первоначально на транзитный валютный счет, а после обязательной продажи предприятием валютной выручки, оставшаяся часть зачисляется на текущий валютный счет. Специальный транзитный валютный счет открывается для совершения резидентом операций покупки иностранной валюты за рубли на валютном рынке и ее обратной продажи, а также для учета этих операций.

К поручению на обязательную продажу валюты прилагается платёжное поручение для возмещения рублевого эквивалента проданной валюты и ее зачисления на расчетный счет предприятия.

Согласно контракту, перевод валюты иностранному партнеру за товары, работы, услуги производится по заявлению на перевод. К заявлению прилагаются копии контракта и счета поставщика.

Предприятие также может получать иностранную валюту наличными в кассу на командировочные расходы. Получение иностранной валюты оформляется поручением в кассу банка на выдачу наличной валюты с указанием конкретной страны.

4. Учет в бухгалтерии операций на валютных счетах

Для учета операций на валютных счетах организаций предусмотрен счет 52 "Валютные счета" — активный денежный. Записи операций на валютных счетах ведутся в валюте платежа (долларах США и т. д.) и ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ, действующему на-дату поступления (списания) средств на валютные счета (с валютных счетов).

Для отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации и других валютных операций к счету 52 "Валютные счета" открываются по каждому виду валют следующие субсчета:

- а) "Транзитный валютный счет";
- б) "Текущий валютный счет";
- в) "Специальный транзитный валютный счет";
- г) "Валютный счет за рубежом".

При записи операций на транзитный и текущий валютные счета следует руководствоваться Инструкцией ЦБ РФ о порядке обязательной продажи предприятиями, организациями, объединениями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации от 29 июня 1992 г. №7 с учетом последующих изменений и дополнений, а при записях на специальный транзитный валютный счет необходимо руководствоваться Указанием ЦБ РФ от 20 октября 1998 г. №383-У "О порядке совершения юридическими лицами-резидентами операций покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации".

На дебете счета 52 "Валютные счета" фиксируются поступления валютных платежей с кредита счетов 50 "Касса", 90 "Продажи", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и др. в зависимости от вида поступления, а по кредиту — списания валютных средств в дебет счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 50 "Касса" и др. в зависимости от вида платежа.

Выписки банка по каждому валютному счету отражают все операции в иностранной валюте, а бухгалтерия должна переводить суммы платежей путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату выписки расчетно-денежных документов. Все выписки банка обрабатываются и разносятся в инвалютных рублях в регистрах бухгалтерского учета (в рублях и иностранной валюте).

Выписки банка по каждому валютному счету обрабатываются следующим образом:

- Подбирают документы, подтверждающие факт операций.
- Сверяют достоверность сумм в выписке банка с прилагаемыми документами.
- Проверяют правильность определения остатка средств на валютном счете после каждой операции.
- Пересчитывают каждую операцию в иностранной валюте в рубли по курсу ЦБ РФ.

— 5. Против каждой суммы проставляют корреспондирующий счет.

— Ежеквартально уполномоченные банки начисляют и выплачивают предприятию проценты по текущим валютным счетам, которые в бухгалтерии отражаются в счетах:

— Дт 52-2 "Текущий валютный счет",

— К-т 91 "Прочие доходы и расходы".

— По транзитным валютным счетам проценты не начисляются.

— Аналитический учет по счету 52 "Валютные счета" ведется по каждому счету, открытому в банке и в разрезе субсчетов. Для этих целей можно использовать карточки аналитического учета в рублях и иностранной валюте с одновременной переоценкой остатка средств.

5. Учет продажи и покупки иностранной валюты, учет курсовой и суммовых разниц

Согласно Указанию ЦБ РФ от 20 октября 1998 года №383-У "О порядке совершения юридическими лицами-резидентами операций покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем рынке Российской Федерации" (далее — Указание) резиденты могут покупать и продавать иностранную валюту только на внутреннем рынке России через уполномоченные банки. Покупка иностранной валюты за рубли осуществляется с последующим зачислением на специальный транзитный валютный счет в Исполняющем банке для следующих целей:

а) для совершения платежей за границу (покупка товаров, работ, услуг), погашения долгов в иностранной валюте;

б) для совершения платежей, связанных с движением капитала, переводом дивидендов от инвестиций;

в) для оплаты командировочных расходов.

На основании Указания ЦБ РФ для осуществления резидентом операций покупки иностранной валюты, зачисления ее на специальный транзитный валютный счет и последующего перевода с этого счета через Исполняющий банк одновременно с Поручением на покупку резидент должен представить в Исполняющий банк оригиналы, а также копии договора (соглашения, контракта) либо иного документа, обосновывающего покупку иностранной валюты. При этом купленная иностранная валюта должна быть переведена Исполняющим банком по распоряжению резидента о переводе в соответствии с основаниями, указанными в Поручении на покупку, не позднее семи календарных дней со дня зачисления купленной иностранной валюты на специальный транзитный валютный счет. А в случае, если в семидневный срок списание купленной валюты не осуществлено, Исполняющий банк не позднее следующего рабочего дня после истечения срока обязан депонировать иностранную валюту, подлежащую обратной продаже со специального транзитного валютного счета на

отдельный лицевой счет пассивного балансового счета 47405 "Расчеты с клиентами по покупке и продаже иностранной валюты".

Следует отметить, что за последние годы методика учета операций по приобретению иностранной валюты изменялась неоднократно.

Согласно плану счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции к его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, операции по покупке иностранной валюты целесообразно отражать через счет 57 "Переводы в пути".

В соответствии с Указанием ЦБ РФ от 17 декабря 2002 г. № 1223-У при покупке иностранной валюты для полной или частичной предоплаты резидент, помимо суммы в рублях, предназначенной на покупку иностранной валюты, должен перечислить в размере 20% от покупной суммы российской валюты открытие в исполняющем банке депозита в рублях. В случаях отсутствия предоплаты депозит может не открываться.

Депозит возвращается после того, как резидент (импортер) представит в исполняющий банк (т. е. в тот банк, который исполнял поручение на покупку иностранной валюты) копию грузовой таможенной декларации, подтверждающей завершение таможенного оформления товара. При частичном исполнении обязательств по поставке товара в Российскую Федерацию производится пропорциональный возврат суммы депозита.

Депозит также возвращается в случаях возврата иностранной валюты иностранным партнерам (поставщикам), а также при обратной продаже резидентом купленной иностранной валюты. Для примера рассмотрим отражение в бухгалтерском учете операций по покупке иностранной валюты для предоплаты поставщику:

Перечислены денежные средства в рублях на покупку иностранной валюты для предоплаты товара (необходимая сумма в валюте 1000 долл. плюс комиссия банка за покупку валюты 300 руб.). Курс доллара в день, перечисления средств 30,00 руб. Дт 57-8 Кт 51 — 30 300 руб.

Открывается депозит в исполняющем банке (на сумму $6000=20 \times (1000 \times 30,00) : 100$) Дт 55-3 Кт 51 — 6000 руб.

Купленная валюта зачисляется на специальный транзитный валютный счет резидента (импортера) в день покупки. Курс доллара в день покупки — 29,8 руб. Дт 52-1/1 Кт 57-8 — 29 800 руб. (1000 долл.)

Уплачено комиссионное вознаграждение банку за покупку иностранной валюты 300 руб. (1% от стоимости купленной валюты) Дт 91-8 Кт 57-8 — 300 руб.

Отражается курсовая разница, образовавшаяся на субсчете 57-8; Дт 91 Кт 57-8 — 200 руб.

Купленная валюта перечислена иностранному поставщику в порядке предоплаты за предстоящую поставку товара. Курс доллара в день перечисления валюты — 29,9 руб. Дт 60-7 Кт 52- 1/1 29 900 руб.

(1000 долл.), курсовая разница 20х1000х(29,8- 29,9) Дт 52-1/1 Кт 91-7 — 200 руб.

• После того как импортный товар, поступивший в Российскую Федерацию, прошел таможенное оформление и копия грузовой таможенной декларации представлена в уполномоченный банк, депозит возвращается импортеру: Дт 51 Кт 55-3 — 6000 руб.

Учет продажи иностранной валюты

Законодательством РФ предусмотрена обязательная и не-обязательная (свободная) продажа иностранной валюты.

Согласно приказу ЦБ РФ от 29 июня 1992 г. №02-104А (с последующими изменениями и дополнениями), любая организация на территории РФ обязана продать 50% валютной выручки с транзитного валютного счета. Получив от юридического лица поручение на продажу валюты, банк не позднее следующего рабочего дня депонирует иностранную валюту с транзитного счета на свой лицевой счет "Расчеты с клиентами по покупке и продаже иностранной валюты" и в течение трех рабочих дней от даты зачисления на указанный лицевой счет обязан продать иностранную валюту на межбанковской валютной бирже.

В сумму продаваемой иностранной валюты входят все поступления в пользу СП, включая предварительную оплату и суммы авансов, за исключением:

- привлеченных кредитов и начисленных процентов по ним;
- взносов в уставный капитал;
- доходов (дивидендов), полученных от участия в капитале;
- поступлений от продажи акций, облигаций, а также доходов (дивидендов) по ним.

Необходимо иметь в виду, что до момента обязательной продажи иностранной валютной выручки можно произвести оплату с транзитного валютного счета:

- а) резидентам — за транспортировку, страхование и экспедирование груза по территории иностранных государств и в международном транзитном сообщении;
- б) нерезидентам — за транспортировку, страхование и экспедирование груза, за таможенные сборы и пошлины в иностранной валюте;
- в) комиссионные вознаграждения посредническим организациям по экспортному контракту;
- г) комиссионные вознаграждения банку за осуществление платежей с транзитного валютного счета.

При этом, если указанные расходы оплачены с текущего валютного счета, то валюта перечисляется с транзитного на текущий валютный счет без обязательной продажи ее части.

В случаях нарушения порядка зачисления валютной выручки предприятия подвергаются штрафным санкциям налоговыми органами

на всю сумму сокрытой выручки в иностранной валюте, или ее рублевого эквивалента.

Как правило, после продажи 50% валютных средств с транзитного валютного счета оставшаяся часть валютной выручки по поручению СП перечисляется банком на текущий валютный счет и может расходоваться на различные цели.

Кроме этого, предприятия вправе свободно продавать валютные средства с текущего валютного счета через счет 57 "Переводы в пути". В соответствии с Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, стоимость иностранной валюты, предназначенной для продажи, первоначально отражается по дебету счета 57 "Переводы в пути" в корреспонденции с кредитом счета 52 субсчета "Транзитный валютный счет", субсчет "Текущий валютный счет" или субсчет "Специальный транзитный валютный счет".

Примерная схема записей при учете операций по продаже иностранной валюты будет выглядеть следующим образом (табл. 10):

Учет курсовой разницы

Осуществляя учет операций по активам и обязательствам в иностранной валюте, бухгалтер должен знать нормативные документы, в которых определены основные понятия.

Например, *хозяйственная деятельность за пределами Российской Федерации* — хозяйственная деятельность организации, являющейся в соответствии с законодательством РФ юридическим лицом, осуществляющей эту деятельность за пределами Российской Федерации через представительство, филиал или иное структурное подразделение, не являющееся юридическим лицом по законодательству РФ.

Дата составления бухгалтерской отчетности — последний календарный день в отчетном периоде.

Дата совершения операции в иностранной валюте — день возникновения у фирмы права в соответствии с законодательством РФ (или договором) принятия к бухгалтерскому учету имущества и обязательств, которые являются результатом этой операции.

Курсовая разница — разница между рублевой оценкой соответствующего имущества или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ на дату расчета или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этого имущества и обязательств, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период. Иными словами, курсовая разница — *суммовая разница*, образовавшаяся в результате сопоставления иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения конкретной хозяйственной операции или дату составления бухгалтерской

отчетности за отчетный период, с курсом ее на дату исполнения данной операции или составления указанной отчетности за предыдущий отчетный период.

В условиях неустойчивости экономических процессов, обособленный учет курсовых разниц приобретает важную роль и требует раскрытия в бухгалтерской отчетности в качестве самостоятельного раздела учетной политики предприятия. Учетная политика в части совершения операций в иностранной валюте должна содержать информацию: а) о курсе ЦБ РФ иностранных валют по отношению к рублю на дату составления бухгалтерской отчетности;

б) о способе отнесения курсовых разниц на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Учет курсовых разниц производится:

- на первое число каждого месяца;
- когда происходит разрыв во времени между началом и окончанием операции;
- при движении денежных средств.

Неустойчивость российского рубля ведет к образованию как положительной, так и отрицательной курсовой разницы. Эти разницы имеют место также и по отношению курса рубля к другим иностранным валютам.

Положительная курсовая разница (доход) есть результат падения курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю.

Отрицательная курсовая разница (убыток) имеет место в случае роста курса иностранной валюты по отношению к рублю.

В бухгалтерском учете и отчетности курсовая разница показывается в том отчетном периоде, к которому относится дата по расчету конкретной операции или за который составлена бухгалтерская отчетность. Это условие применяется как к денежным валютным средствам, находящимся в кассе и на банковских счетах, так и к денежным и платежным документам, краткосрочным ценным бумагам, средствам в расчетах, остаткам средств целевого финансирования, а также из бюджета или иностранных источников, выраженным в иностранной валюте и полученным в рамках технической или другой помощи, оказываемой России в соответствии с заключенными договорами или соглашениями.

Предприятие не вправе самостоятельно изменять или дополнять этот перечень активов и пассивов.

По валютным средствам, находящимся в кассе предприятия или на его счетах в банке и иных кредитных учреждениях, может осуществляться пересчет по мере колебания курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ. По приведенному выше перечню имущества и обязательств, отражаемых в текущем учете в иностранной валюте, при составлении бухгалтерской отчетности пересчет их стоимости в рубли осуществляется по последнему в отчетном периоде курсу котировки ЦБ РФ.

Обязательства по займам, выданные или полученные предприятием в иностранной валюте, подлежат пересчету независимо от их сроков. По другим финансовым вложениям пересчету подлежат только краткосрочные ценные бумаги в иностранной валюте, учитываемые по счету 58 "Финансовые вложения".

Если курсовая разница образуется в связи с формированием уставного капитала фирмы, действующий порядок предусматривает отнесение ее на счет 83 "Добавочный капитал".

По таким статьям баланса, как основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, товары и некоторые другие, принятые к учету в иностранной валюте на дату совершения данной операции, переоценка на дату составления бухгалтерской отчетности не производится, т. е. по данному имуществу не образуется и курсовой разницы. Это подтверждает принцип реальности оценки.

Имущество и обязательства в иностранной валюте фирмы, осуществляющей свою деятельность на территории РФ или за границей, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Разница, образуемая при этом, относится на финансовые результаты фирмы. Исключением из данного правила является пересчет в рубли доходов и расходов, формирующих финансовые результаты в иностранной валюте за отчетный период. Методика пересчета предусматривает использование либо курсов ЦБ РФ, действующих на даты совершения соответствующих операций в иностранной валюте, либо средней величины курсов. Средней величиной курсов необходимо пользоваться в тех случаях, когда инфляционные процессы проявляются не столь резко. При большом количестве хозяйственных операций этот способ дает возможность избежать громоздких расчетов по переоценке, используя какой-нибудь средний валютный курс, исчисленный в предыдущем отчетном периоде.

При этом в целях налогообложения валовая прибыль уменьшается на сумму положительных курсовых разниц (увеличивается на сумму отрицательных курсовых разниц), образовавшихся в результате изменения курса рубля по отношению к котируемым ЦБ РФ иностранным валютам, действующего на день поступления валютных средств на валютный счет предприятия, и курса по отношению к котируемым ЦБ РФ иностранным валютам на день определения предприятием суммы налогооблагаемой прибыли с целью расчетов с бюджетом.

Уменьшение (увеличение) валовой прибыли производится на сумму курсовых разниц, отнесенных на счет 91 "Прочие доходы и расходы" по всем счетам бухгалтерского учета, по которым отражаются операции в иностранной валюте.

Курсовые разницы по валютным счетам, другим денежным средствам, ценным бумагам в иностранной валюте, дебиторской и кредиторской задолженности в иностранной валюте включаются в состав внереализационных доходов, а затем вычитаются с обратным знаком и при налогообложении не учитываются. То есть положительные курсовые разницы вычитаются из промежуточного

результата, потому что это еще не реальная прибыль, а отрицательные — прибавляются к нему.

Таким образом, в конце отчетного периода для приведения в соответствие данных валютного и рублевого учета остатки по валютным счетам переоцениваются по следующим счетам:

58 — в части ценных бумаг иностранных эмитентов;

50 — в части валютной кассы денежных документов в валюте;

52;

55 — в части специальных счетов в валюте;

57 — в части денежных переводов в валюте;

с 60 по 79 — в части расчетов в иностранной валюте;

с 66, 67 — в части кредитов и займов в валюте. Не переоцениваются остатки по счетам: 01; 04; 07; 08; 10; 20; 40; 41; 43; 44; 45 80; 83; 84; 90; 91; 94; 96; 97; 98; 99.

Учет суммовых разниц

Понятие "суммовой разницы" впервые было дано в п. 3.9 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (приложение 2 к приказу Минфина России от 12 ноября 1996 г. № 97)

Согласно этому документу суммовые разницы образуются у организаций в связи с изменением курса рубля к иностранным валютам в случаях, когда в заключенных договорах в денежном обязательстве предусмотрена оплата в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах.

Также при осуществлении валютных операций могут возникнуть потери или доходы, связанные с использованием разных видов валютных курсов, т. е. курса ЦБ РФ, биржевого курса, коммерческого курса и т. п. В таких случаях разница, возникающая между суммой хозяйственной операции, определенной по официальному курсу ЦБ РФ, составляет суммовую разницу.

Часто суммовые разницы возникают при осуществлении расчетов в рублях между резидентами согласно заключенным договорам, которые заключены в условных единицах или инвалюте.

Положительная суммовая разница отражается на увеличении выручки, а отрицательная разница — на уменьшении выручки от продажи.

При этом схема отражения суммовой разницы может иметь следующий вид:

При положительной суммовой разнице: Д 62 К 90-1 — выставлен счет поставщику;

Д 90-3 К 68 — начислен НДС; Д 51 К 62 — оплачен счет покупателя;

(сумма больше, чем в договоре) Д 62 К 90-1 — отражена суммовая разница;

Д 90-3 К 68 — начислен НДС с суммовой разницы;

А вот как отражается отрицательная суммовая разница:

Д 51 К 62 — оплачен счет покупателя на меньшую сумму, чем выставлен счет

Д 62 К 90-1 — красным сторно уменьшена выручка на отрицательную суммовую разницу

Д 90-3 К 68 — красным сторно уменьшена задолженность перед бюджетом по НДС'

2.5. Методика бухгалтерского учета различных видов взд

1. Особенности учета импортных операций

Организация учета импортных операций зависит от условий контракта, характера содержания расчетов с иностранными поставщиками как непосредственно между участника-сделки, так и через посредническую фирму. При учете импортных операций необходимо соблюдать два принципа:

во-первых, импортируемые товары (под товарами понимаются любые материальные ценности) должны быть поставлены на учет с момента перехода права собственности на них импортеру;

во-вторых, должна быть правильно сформирована внешнеторговая себестоимость импортного товара, т. е. его покупная стоимость. Она складывается из контрактной стоимости, таможенных платежей, транспортных и прочих расходов по покупке. Причем формировать фактическую стоимость импортных товаров нужно на счетах бухгалтерского учета, а не расчетным путем. Все элементы, составляющие фактическую стоимость импортного товара, заносятся на специальный счет, предназначенный для формирования этой стоимости. И только после того, как определится фактическая стоимость импортного товара, он списывается на соответствующий счет, предназначенный для его учета

Первой составляющей частью стоимости импортного товара является контрактная стоимость. В нее в зависимости от базиса поставки входит определенная часть накладных расходов, оплачиваемых иностранным поставщиком, но возмещаемых ему импортером в цене товара.

Контрактная стоимость товара проставляется в счете-фактуре, который вместе с другими товарораспорядительными и товаротгрузочными документами экспортер предъявляет импортеру для оплаты.

Получив счет-фактуру, импортер после надлежащей проверки документов передает его и на момент перехода права собственности к нему на импортируемый товар ставит *этот* товар на учет.

Если поставщик выписывает счет покупателю на каждую транспортируемую партию, то за учетную партию принимается партия, оформленная одним счетом.

Продукция, поступившая по импорту, отражается *в учете* по фактурной стоимости, которая, согласно контракту, включает в стоимость товара и стоимость упаковки.

Синтетический учет импортных товаров ведется на *счете* 41 "Товары", в разрезе специальных субсчетов по местам нахождения (за границей, в пути), странам, товарам, учетным партиям.

Субсчет **41-3** "Импортные товары" не дает информацию о конкретном местонахождении импортируемого товара, *что* крайне важно для контрольных функций. Именно в целях контроля за движением товара желательно показывать в *учете* местонахождения товара на определенных отрезках *пути* от поставщика к получателю. В качестве таких отрезков *пути* можно выделить следующие:

а) нахождение товара в пути за границей;
б) склад за границей, если товар по каким-либо причинам помещен туда(например, на переработку или вовремя *не* зафрахтован тоннаж);

в) порт или железнодорожный пограничный пункт Российской Федерации;

г) нахождение в пути на территории РФ. » Для этого от счета **41** "Товары" образуются субсчета второго порядка (ряда) с четырьмя цифрами в коде и соответствующими названиями:

41-31 — "Товары импортные в пути за границей"; **41-32** — "Импортные товары на складах и в переработке границей";

41-33 — "Импортные товары в портах и на складах СНГ, железнодорожных пограничных пунктах РФ";

41-34 — "Импортные товары в пути в СНГ";

41-35 — "Импортные товары по прямым поставкам";

41-43 — "Товары импортные в пути в РФ".

Синтетический учет расчетов за товары по импорту ведется на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", к которому открываются следующие субсчета:

60-1 — "Расчеты с поставщиками СНГ экспортных товаров, работ, услуг";

60-11 — "Расчеты с поставщиками по акцептованным счетам,

60-12 — "Расчеты с поставщиками по неотфактурованным "ставкам";

60-13 — "Векселя (тратты), выданные в иностранной валюте";

60-2 — "Расчеты с иностранными поставщиками товаров услуг";

60-21 — "Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам";

60-22 — "Расчеты с иностранными поставщиками по нефактурованным поставкам";

60-23 — "Расчеты с иностранными поставщиками по гарантийным суммам";

60-24 — "Расчеты с иностранными поставщиками по поставкам в счет специальных соглашений";

60-25 — "Расчеты с иностранными поставщиками по коммерческому кредиту";

60-26 — "Векселя (тратты), выданные в иностранной валюте".

Если право собственности на импортируемые товары переходит к импортеру в момент нахождения товаров в пути, то в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 41-31 "Товары, импортируемые в пути за границей",

Кт 60-2 "Расчеты с иностранными поставщиками".

Пересчет иностранной валюты в рубли должен быть произведен по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Следовательно, дальнейшая переоценка их в связи с изменением курса ЦБ РФ не производится.

Эту дату следует указывать в контракте, поскольку нет нормы международного права по этому вопросу, а действует международная практика, по которой моментом перехода права собственности считается исполнение продавцом своих обязательств по поставке товара.

При поступлении импортируемого товара на склад за границей оформляется бухгалтерская запись:

Дт 41-32, Кт 41-31.

По прибытию импортируемого товара в порт или на пограничный ж/д пункт РФ производится запись: Дт 41-33, Кт 41-32,

а если товар на склад за границей не помещался, то: Дт 41-33, Кт 41-31.

После отгрузки импортируемого товара из порта пограничного ж/д пункта в адрес получателя делается запись: Дт 41-34, Кт 41-33.

Закупка импортных товаров связана с определенными расходами, которые называются накладными расходами по импорту. К ним относятся: транспортировка, погрузо-разгрузочные работы, перевалка, хранение, страхование и др. Та часть этих расходов, которая по базисным условиям поставки не включается в контрактную стоимость товара, оплачивается импортером отдельно.

Накладные расходы по импорту отражаются в учете на субсчетах счета 44 "Расходы на продажу", отдельный субсчет для накладных расходов в иностранной валюте (код 44-6) °тдельный субсчет для накладных расходов в рублях (код 44-). Они собираются по дебету этих субсчетов или при оплате 'тогда в корреспонденции со счетами 51 и 52-2), или при на-яслении в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами". Накладные расходы по импорту отражаются в учете следующим образом: Дт 44-7, Кт 51.

Сумма накладных расходов будет второй составляющей частью фактической стоимости импортного товара.

Третий элемент фактической стоимости импортных товаров — это платежи на таможне: акцизы, пошлины, сборы.

При ввозе на территорию РФ подакцизных товаров порядок их обложения акцизами устанавливается законодательством РФ.

При исчислении акцизов применяется курс ЦБ РФ на дату принятия грузовой таможенной декларации.

Пошлины исчисляются по ставкам, устанавливаемым правительством РФ. Они являются едиными для всех лиц, то применяются дифференцированно, в зависимости от страны происхождения товара.

Ставки ввозных пошлин устанавливаются в процентах к таможенной стоимости (адвалорные), в установленном размере за единицу товара (специфические) или могут сочетать 'а вида (комбинированные).

Исчисление суммы пошлины по адвалорной ставке проводится в той же валюте, в которой определена таможенная стоимость товара, по формуле:

$$П = Ст \times Сип,$$

где П — размер ввозной таможенной пошлины;

Ст — таможенная стоимость товара;

Сип — ставка ввозной таможенной пошлины в процентах таможенной стоимости товара (берется в зависимости от "раны происхождения товара).

При специфических ставках размер пошлины определялся по формуле:

$$П = Кт \times Сип \times Кэю / Квк,$$

где Кт — количество товара;

Сип — ставка ввозной таможенной пошлины в ЭКЮ за единицу товара (также в зависимости от страны происхождения);

Кэю — курс ЭКЮ на дату принятия грузовой таможенной декларации, установленный ЦБ РФ;

Квк — курс валюты, в которой указана таможенная стоимость товара, установленный ЦБ РФ на дату принятия ГТД.

По комбинированным ставкам сначала исчисляется размер пошлины по специфической ставке (т. е. в ЭКЮ за единицу товара), затем по адвалорной ставке (в процентах к таможенной стоимости).

Пошлины могут уплачиваться как в рублях, так и в определенных иностранных валютах.

Сборы за таможенное оформление начисляются к установленной ставке от таможенной стоимости в рублях и в иностранной валюте.

Формирование импортной стоимости и ее отражение в учете не для всех видов материальных ценностей ведется одинаково. На сегодняшний день по данному вопросу среди экономистов сложились разные точки зрения, особенно в части отражения затрат, формирующих импортную себестоимость материальных ценностей.

Все эти варианты предполагают учитывать формирование импортной себестоимости на специальных субсчетах синтетических счетов (41, 10, 15), предназначенных в счетном плане для других стратегических целей. А их приспособление для учета формирования импортной себестоимости, особенно при большом ассортименте и объемных импортных поставках, иногда затрудняет учет.

По нашему мнению, для более рационального учета формирования импортной стоимости товаров целесообразно использовать счет №17, назвав его "Формирование импортной себестоимости материальных ценностей", к которому можно открывать субсчета первого и второго порядка в зависимое

И от необходимости: "Формирование импортной себестоимости сырья, материалов", "Формирование импортной себестоимости товаров", "Формирование импортной себестоимости оборудования" и т. д. При этом варианте накладные расходы, связанные с импортом, в

рублях и иностранной валюте можно транзитом -носить на соответствующий субсчет счета №17 без использования счета №44 "Расходы на продажу".

Согласно действующему законодательству исчисление покупной стоимости импортных товаров производится исходя из цены, предусмотренной в контракте, таможенных платежей, транспортных расходов и проч. расходов по закупке и транспортировке. На состав и величину этих расходов наиболее существенное влияние оказывают следующие моменты: 1. Определение момента перехода права собственности на портные товары от продавца к покупателю. Как уже говорилось, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" приобретаемые по импорту товары отражаются в учете у импортера временно на дату перехода права собственности.

2. Учет реимпортных операций

В случаях, когда в Россию ввозятся товары в установленные сроки, ранее вывезенные с ее территории в соответствии с таможенным режимом экспорта, то такой ввоз называется реимпортом.

Реимпортом считается только обратный ввоз в Россию таких товаров, которые ранее вывозились в режиме экспорта. Поэтому ввозятся эти товары на территорию РФ без взимания таможенных пошлин, налогов. Такие ситуации бывают, когда:

- а) возвращаются из-за границы ранее поставленные туда товары с целью реализации их через иностранные фирмы-комиссионеры;
- б) возвращаются товары, не проданные на аукционах;
- в) возврат товаров вызван отказом покупателей по каким-либо причинам.

Согласно ст. 235 ТМК РФ, срок обратного ввоза товаров в режиме реимпорта составляет три года с момента вывоза при соблюдении основного условия: находиться в том же состоянии, в котором они были в момент вывоза, кроме изменений вследствие естественного износа либо убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения, а также других случаев, определяемых ГТК РФ.

В соответствии со ст. 228 ТМК РФ при реимпорте товаров в течение шести месяцев с момента вывоза таможня возвращает уплаченные суммы вывозных таможенных пошлин, налогов. Возврат производится без индексации и компенсации. А если при вывозе товара была получена льгота или какие-то выплаты, то при его ввозе фирма, перемещающая товары, возвращает полученные суммы льгот и иных выплат с процентами с них исходя из ставок ЦБ РФ по предоставленным кредитам.

В бухгалтерском учете отражают реимпортные операции исходя из условий контрактов и хозяйственного смысла этих операций: первоначально товар вывозится из России на экспорт, затем ввозится как импортный товар.

Например, в учете российской фирмы отгруженная по контракту с иностранной фирмой экспортная партия товара отражается так:

Дт 45-1 — товары отгруженные экспортные,

Кт 43-1 — готовая экспортная продукция.

(По фактической производственной себестоимости фирмы-производителя или по цене приобретения в организации, закупившей этот товар на внутреннем рынке России.) При оплате накладных расходов делается запись:

Дт 44-1 — накладные расходы в рублях,

Кт 51 — расчетный счет.

В связи с отказом покупателя принять товар по его прибытию в пункт назначения, товар помещен на склад за границей или на склад консигнатора иностранной фирмы-комиссионера. В бухгалтерии делается запись:

Дт 45-16 — экспортные товары на складах за границей,

Кт 45-1 — экспортные товары отгруженные.

Принято решение о возврате товара в связи с невозможностью реализации его за границей; товар переводится в разряд реимпортных и отражается в учете:

Дт 41-3 — импортные товары в пути,

Кт 45-16 — экспортные товары на складах за границей.

Следует обратить внимание на то, что в отличие от импортного, реимпортный товар не имеет контрактной стоимости, а поэтому на него переносится контрактная стоимость экспортного товара. А так как экспортный товар отражается на счетах и значится в балансе по себестоимости, то и реимпортные товары после возвращения целесообразно отражать в учете и балансе в этой же сумме.

В таких случаях экспортный контракт может аннулироваться, а может и пролонгироваться, и тогда по нему производится повторная поставка в новые сроки, согласно дополнения к контракту.

По прибытию товара в Россию он приходится на склад путем оформления:

Дт 41, 10, 07..., Кт 41-3 (по себестоимости).

Нужно также учесть, что расходы, связанные с помещением товара на склад за рубежом или с его возвратом в Россию, таможенные платежи относятся на:

Дт 44-6 — накладные расходы по экспорту в иностранной валюте,

Дт 44-8 — накладные расходы по реимпорту в иностранной валюте,

Кт 52-2 — текущий валютный счет.

(Уплаченные пошлины при вывозе товара могут быть возвращены в установленном порядке).

В такой ситуации возникает вопрос, куда списывать накладные расходы по экспорту и по реимпорту.

У практиков и ученых по этому вопросу существуют различные точки зрения.

Так, экономист Н. Т. Шалашова считает, что при соответствующем документальном обосновании накладные расходы по экспорту и реимпорту можно списывать на убытки как ; затраты по аннулированным производственным заказам.

По нашему мнению, такие расходы (потери) правомерно относить на счет 76-2 "Расчеты по претензиям" с последующим выявлением причин отказа покупателя и виновных лиц, допустивших эти причины. Это позволит проанализировать: обоснованность принятия решения об экспорте товара и грамотном согласовании при подписании контракта.

3. Учет операций по импорту материальных ценностей в бухгалтерии посреднической организации

Бухгалтерский учет импортных операций у посредника зависит от формы как участия в расчетах, так и без участия в расчетах с поставкой ценностей транзитом.

В случае оформления договора сделки по поставке ценностей транзитом с участием посредника в расчетах, учет осуществляется по методике торговых организаций с отражением реализации организации-посредника без перехода к ней права собственности на товар. Делаются следующие записи: Дт 52, Кт 62 — при получении валютных средств с перерасчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату;

Дт 90, Кт 60 — акцептованы счета поставщика по контрактной стоимости с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на ; эту дату;

Дт 60, Кт 52-2 — при оплате счета поставщика; Дт 44, Кт 68 — при отражении задолженности по таможенным платежам с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на дату предъявления грузовой таможенной декларации к оформлению;

Дт 68, Кт 52-2 — при оплате таможенных платежей с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату;

Дт 44, Кт 52-2 — при оплате накладных расходов в иностранной валюте

Дт 62, Кт 90-1 — при предъявлении счета к оплате с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату с закрыванием расчетов;

Дт 90 — отражены расходы по реализации, Кт 68 — отражена задолженность по НДС, Кт 44 — зачтена сумма накладных расходов и таможенных платежей;

Дт 76, Кт 90 — отражена сумма комиссии с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на дату выполнения контракта;

Дт 90, Кт 68 — отражена задолженность по НДС от суммы комиссии;

Дт 68, Кт 52-2 — уплачен НДС;

Дт 90-9, Кт 99 — отражен финансовый результат у посредника;

Дт 57, Кт 52-1 — депонируется часть выручки посредника для обязательной продажи с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату;

Дт 51, Кт 57 — отражен рублевый эквивалент проданной части валютной выручки;

Дт 52-2, субсчет "Текущий валютный счет", Кт 52-1, субсчет "Транзитный валютный счет" — перевод валютной выручки на текущий счет.

В случаях отражения импортных операций без участия в расчетах бухгалтерии учет реализации товаров транзитом можно вести в следующем порядке:

Дт 52-1, субсчет "Транзитный валютный счет", Кт 90-1 — при отражении доходов в размере комиссии с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на дату получения средств;

Дт 90, Кт 68 — отражена задолженность по НДС с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на дату получения средств;

Дт 68, Кт 52-2 — погашена задолженность с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на эту дату;

Дт 91 (68), Кт 68 (91) — отражена курсовая разница по расчетам;

Дт 90-9, Кт 99 — отражен финансовый результат.

4. Учет экспортных операций

Статья 165 ТМК РФ гласит: "Экспорт — таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательства об обратном ввозе". Статьей 166 ТМК РФ предусмотрена уплата вывозных таможенных пошлин и иных таможенных платежей.

Условно бухгалтерский учет операций по экспорту товаров можно разделить на два этапа:

1) учет движения экспортного товара от поставщика к покупателю и связанных с этим процессом накладных расходов;

2) учет продажи и расчетов с иностранными покупателями.

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

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

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

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

Аналитический учет экспортных операций товаров ведется по партиям в разрезе стран и контрактов. Соответственно в текущем учете должны быть отражены аналитические счета.

Определяющим принципом учетной политики предприятия, формирующим момент реализации, выступает дата предъявления указанных выше документов покупателю или предъявления их в уполномоченный банк, получения наличных денег, представления покупателем векселя, коммерческого кредита или другого документа, гарантирующего оплату.

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

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров можно осуществлять на счете 45 "Товары отгруженные" или на счете 62 "Расчет с покупателями и заказчиками". Выбор того или иного счета определяется моментом реализации и зависит от учетной политики, выбранной предприятием. Например, счет 45 "Товары отгруженные" используется, если договором поставки обусловлен иной порядок, предусматривающий право перехода собственности на отгруженную продукцию с целью владения, пользования и распоряжения ею, а также риска ее случайной гибели на пути продвижения к иностранному покупателю. Тогда к счету 45 в разделе "товаров отгруженных" открываются субсчета:

45-12 — экспортные товары по прямым поставкам;

45-13 — экспортные товары в пути в СНГ;

45-14 — экспортные товары в портах и на складах СНГ;

45-15 — экспортные товары в пути за границу;

45-16 — экспортные товары в переработке и на комиссии за границей;

45-17 — экспортные товары, снятые с экспорта;

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

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

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

Дт 45-12 "Экспортные товары по прямым поставкам";

Кт 43 "Готовая продукция";

Дт 90-2 "Продажа экспортных товаров и услуг";

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

Счет 45-13 содержит информацию об отгрузке товаров на выходные станции стран СНГ. В портах и на пограничных станциях осуществляется перегрузка товара, и в случае отсутствия

международного соглашения о прямом транспортном сообщении производится переоформление документации.

Счет 45-14 учитывает наличие товаров в выходных пунктах из СНГ для последующей транспортировки иностранному покупателю. Принятие таких товаров для хранения в учете отражается записью:

Дт 45-14 "Экспортные товары в портах и на складах СНГ";

Кт 45-13 "Экспортные товары в пути в СНГ".

Счет 45-15 содержит сведения об отгрузке товаров, проследовавших в выходные пункты стран СНГ и находящиеся в пути следования до иностранного конечного покупателя. В учете подобная информация формируется на основании записи:

Дт 45-15 "Экспортные товары в пути за границей"; Кт 45-14 "Экспортные товары в портах и на складах СНГ".

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

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

Дт 45-16 "Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей";

Кт 45-15 "Экспортные товары в пути за границей".

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

Счет 45-18 показывает стоимость товаров, отгруженных иностранным покупателям, но не оформленных соответствующими документами.⁰

Международные стандарты расчетов требуют считать моментом реализации дату отгрузки товара. Поэтому выписка счета иностранному покупателю может осуществляться одновременно с предварительной оплатой части стоимости контракта наличными средствами, представлением векселя и т. п. Задолженность покупателя по отгруженной продукции в таком случае учитывается на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчете "Векселя полученные". Определяющим условием при этом является отсрочка платежа покупателем. В конечном итоге конъюнктура рынка и условия контракта определяют форму и порядок расчетов.

Существует несколько схем проводок бухгалтерского учета экспортных операций в зависимости от вида расчетов, пре-

дусмотренного контрактом (наличный расчет или в кредит) и формы платежа (аккредитив, документарное инкассо или банковский перевод):

- общая схема проводок экспортных операций;
- схема проводок учета предприятием-экспортером операций по экспорту с предоставлением коммерческого кредита;
- схема проводок учета экспортных операций посредником;
- схема проводок учета экспорта товара через посредника за наличный расчет.

5. Учет реэкспортных операций

Согласно ст. 239 ТМК, реэкспорт — таможенный режим, при котором товары, ранее ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации, вывозятся с этой территории без уплаты или с возвратом уплаченных сумм ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

Реэкспортные операции связаны с экспортом импортных товаров за рубеж, при этом в операции участвуют, как минимум, фирмы трех стран:

- иностранная фирма — экспортер товара;
- российская фирма — импортер товара и экспортер этого же товара;
- иностранная фирма — импортер товара.

Правовые взаимоотношения между партнерами сделки определяются контрактами и существующим законодательством по ВЭД в России. Существуют различные варианты реэкспорта товаров: с завозом на территорию РФ; без ввоза на территорию РФ (прямо с территории зарубежной фирмы экспортера к иностранному импортеру), для чего в контракте между российской фирмой и иностранной фирмой-экспортером нужно указать отгрузочные реквизиты иностранной фирмы-импортера.

Во всех случаях российская фирма выступает реэкспортером, т. е. фирма на территории РФ выступает одновременно в роли импортера по отношению к одной стороне, и в качестве экспортера по отношению к другой. Особенностью реэкспортных товаров является то, что за них ввозные таможенные пошлины и налоги не взимаются.

При завозе на территорию РФ с целью реэкспорта иностранные товары помещаются под таможенный режим реэкспорта. Для этого представляются внешнеторговые документы (контракт и др.), которые подтверждают, что товар ввозится для экспорта.

Кроме этого, реэкспортер должен представить в таможенно-гарантийное письмо с обязательством вывезти из России ввезенные товары не позднее шести месяцев с даты таможенного оформления их ввоза, а если эти товары по истечении шести месяцев будут оставлены на территории РФ, то нужно будет оплатить таможенные пошлины и налоги. В гарантийном обязательстве должен быть указан пункт, через который будет вывозиться реэкспортный товар. Как правило, на таможне предупреждают реэкспортера о том, что в случае не вывоза реэкспортных товаров в течение шести месяцев, таможенные пошлины и налоги будут уплачиваться с учетом процентов по кредитам, предоставляемым ЦБ РФ. В случае вывоза товаров, помещенных под таможенный режим реэкспорта в течение двух лет после ввоза, уплаченные ввозные таможенные платежи подлежат возврату в течение одного года с момента вывоза, но при условии, что реэкспортируемые товары

не использовались с целью извлечения дохода и находятся в таком же состоянии, как и на момент их ввоза.

При этом сборы за таможенное оформление реэкспортных товаров (0,1% в рублях и 0,05% в иностранной валюте от таможенной стоимости товаров) взимаются отдельно во время ввоза этих товаров на территорию РФ, при помещении на склад и при вывозе их с территории РФ.

Реэкспортные товары в целях контроля за ними помещаются на таможенный склад. Если реэкспортные товары вывозятся с территории РФ в течение трех часов с момента их оформления, то в этом случае они на таможенный склад не помещаются.

На таможенный режим реэкспорта могут помещаться и те иностранные товары, которые при ввозе изначально были заявлены не как товары, предназначенные для реэкспорта, а к иному таможенному режиму, например, определению их:

- а) на таможенный склад;
- б) на склад временного хранения;
- в) на переработку на таможенной территории;
- г) в магазин беспошлинной торговли;
- д) в свободную зону;
- е) на свободный склад.

В любом случае схема бухгалтерского учета реэкспортных операций строится на основе специфики их совершения по общей схеме импорта и экспорта товара.

Например, при получении документов реэкспортером от иностранной фирмы, подтверждающих отгрузку его товаров по заключенному контракту (товары импортные, находящиеся в пути, на момент перехода права собственности), делается запись:

Дт 41-3 — "Товары импортные в пути",

Кт 60-2 — "Товары с иностранными поставщиками".

Российская фирма при исполнении своих обязательств перед другой зарубежной фирмой передает импортный товар на реэкспорт и оформляет записью:

Дт 90-22 — "Продажа реэкспортных товаров",

Кт 41-3 — "Импортные товары".

При этом сумма проводки та же, что и в первой бухгалтерской записи, так как товары переоценке не подлежат.

Такая проводка делается как при реэкспорте товаров без завоза на территорию РФ, так и с завозом их на ее территорию.

Учитывая, что реэкспортер по контракту с иностранной фирмой является продавцом товара, приобретенного им у другой иностранной фирмы в собственность, при передаче товара на реэкспорт в учете реализация этого товара на момент перехода права собственности должна быть отражена записью:

Дт 62-1 — расчет с иностранным покупателем,

Кт 90-12 — реализация экспортных товаров (работ, услуг), субсчет "Реализация реэкспортных товаров".

А на себестоимость реализации списывается стоимость приобретенного импортного товара записью:

Дт 90-22, Кт 41-3. Расходы по импорту и экспорту товаров учитываются в обычном порядке. Финансовый результат от реэкспорта товаров отражается проводкой:

Дт 90-92, Кт 99; или Дт 99, Кт 90-92.

2.6 Методика бухгалтерского учета и контроля налогооблагаемых нерезидентов и других видов-участников вэд

1. Учет операций бартерных сделок

Бартер есть разновидность встречной торговли (обмен товарами), когда расчеты денежными средствами за товары не производятся, а делается зачет эквивалентной задолженности за поставленные товары (работы, услуги).

В условиях ограниченности валютной наличности товарообменные операции в последнее время приобретают все большее распространение. Отличительными признаками товарообменных операций являются:

- а) сделка, оформленная одним контрактом;
- б) сбалансированная контрактная стоимость экспортируемого и импортируемого товара;
- в) обе стороны одновременно выступают в качестве экспортера и импортера;
- г) объем поставок между ними регулируется по суммам, указанным в выставленных друг другу счетах-фактурах. Эти суммы должны быть подтверждены необходимыми документами, обусловленными заключенными контрактами.

Порядок отражения в бухгалтерском учете экспортно-импортных операций, осуществляемых предприятиями и организациями

по товарообмену на бартерной основе, определен Минфином России в Указаниях №16-05/4 от 30 октября 1992 г.

Усиление контрольных функций государства в деле регулирования внешнеторговой деятельности, наметившееся в последние два года, затронуло и безвалютный товарообмен, который всегда рассматривался как основной канал сокрытия валютной выручки.

Финансовый результат (прибыль, курсовая разница) по бартерной сделке исчисляется на первое число отчетного периода в сумме товаров, отгруженных на экспорт, но не выше объема поставок по импорту. Объем экспортных и импортных товаров исчисляется из расчета каждой партии товаров по курсу ЦБ РФ на дату пересечения товарами границы.

Накладные расходы, расходы на уплату таможенных пошлин, по проведению таможенных процедур, связанных с осуществлением товарообменных операций, учитываются в составе издержек производства (обращения). В их состав включаются также суммы комиссионного вознаграждения, выплачиваемые внешнеэкономическим предприятиям, выступающим посредниками при осуществлении' указанных операций на бартерной основе.

Свободные (рыночные) цены на импортные товары, приобретаемые предприятиями в порядке товарообмена, устанавливаются этими предприятиями самостоятельно с учетом цен реализации на аналогичные товары на внутреннем рынке. В этих ценах учитываются:

а) внешнеторговая (контрактная) цена, включая расходы в иностранной валюте по доставке товара до границы бывшего СССР, переведенная в инвалюту и пересчитанная в рубли по рыночному курсу, котируемому ЦБ РФ;

б) таможенные пошлины, сборы за таможенное оформление, НДС, другие таможенные платежи, устанавливаемые в порядке, определенном законодательством РФ;

в) прочие расходы по закупке, транспортировке и реализации, включая транспортные расходы, стоимость погрузо-разгрузочных работ, страховые платежи, комиссионные вознаграждения посредникам, расходы по хранению, проценты по ссудам банков, расходы по реализации и др.

Определенный размер рентабельности устанавливается с учетом качества импортных товаров, их спроса и предложения, а также сложившегося уровня цен на аналогичные отечественные и импортные товары. В конечном итоге ориентиром в определении размера цен должно служить правило: цены на импортные товары должны быть не выше мировых цен, а на товары, поставляемые на экспорт, — не ниже мировых.

Предприятию, имеющему намерение заключить контракт с иностранным партнером на поставку товаров в порядке товарообменной операции, целесообразно предварительно произвести расчет экономической эффективности такой сделки.

Необходимыми элементами расчетной цены на импортные товары в любом случае должны являться:

- а) таможенная стоимость товара, пересчитанная в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия грузовой таможенной декларации к таможенному оформлению;
- б) таможенная пошлина;
- в) сумма акциза по подакцизным товарам по установленной ставке;
- г) сборы за таможенное оформление;
- д) прочие накладные расходы по импорту, относимые на издержки обращения. В состав последних могут быть включены транспортные расходы и комиссионное вознаграждение, страховые платежи и т. п. Сумма НДС, взимаемая одновременно с таможенными платежами по установленным ставкам, в отпускную цену не включается.

В соответствии со ст. 24 Закона РСФСР "Об иностранных инвестициях в РСФСР" и ст. 37 Закона РФ "О таможенном тарифе" в письме ГТК РФ от 14 февраля 1995 г. №01-13/ 2178 "Об освобождении от таможенных пошлин, налогов товаров, ввозимых в качестве вклада в уставные фонды предприятий с иностранными инвестициями" дано разъяснение, что товары, ввозимые на таможенную территорию РФ в качестве вклада иностранного инвестора в уставной фонд организации с иностранными инвестициями в пределах сроков, установленных учредительными документами для его формирования, освобождаются от обложения ввозными таможенными пошлинами. Перечень таких товаров должен быть оговорен в учредительных документах предприятия.

В любом случае при намерении предприятия осуществить внешнеторговую бартерную операцию каждая из сторон должна учитывать, что стоимости экспортного и импортного товаров должны быть эквивалентны друг другу. Весь вопрос сводится к выбору правильного количественного соотношения экспортируемых и импортируемых товаров, ориентируясь при этом на уровень мировых цен и объем контракта.

При исчислении финансового результата (курсовой разницы, прибыли или убытка) по бартерной сделке рассмотрим условный пример.

Пусть на 1 января 2002 г. предприятие по условиям контракта, заключенного на бартерной основе с иностранной фирмой, поставило на экспорт продукции на 200 тыс. долл., в том числе по первой партии на 110 тыс. долл. Курс рубля, котируемый ЦБ РФ, при пересечении границы составил соответственно 32,5000 руб. и 32,7000 руб. за 1 долл. США. Импорт по данной сделке состоял из одной партии на 150 тыс. долларов. Курс рубля на момент пересечения границы составил 32,7500 руб. за 1 долл. США.

Для расчета финансового результата по данной сделке берется сумма по импорту 150 тыс. долл.; экспорт на 150 тыс. долл. в рублях составляет 4 883 000 руб. (НО тыс. долл. x 32,5000 руб.) + (40 тыс. долл. x 32,7000 руб.).

Импорт на 150 тыс. долл. в рублях равен 4 912 500 руб. (150 тыс. долл. x 32,7500 руб.). Курсовая разница, относимая в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы", будет исчислена в сумме 29500 руб. (4 912 500 руб. — 4 883 000 руб.).

Финансовый результат (прибыль, убыток) исчисляется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без НДС, акцизов и затратами на их производство и реализацию, включенными в себестоимость.

Пусть затраты по импорту, а также затраты по экспорту в части, не компенсируемой иностранным партнером, составил по данной товарообменной операции 3 672 178 руб. В таком случае прибыль предприятия будет равна 1 210 822 руб. (4 883 000 руб. — 3 672 178 руб.)

Некоторые особенности в учете имеют товарообменные операции, осуществляемые по ценам не выше себестоимости. Особенности состоят в определении базы налогообложения при исчислении налога на прибыль по данным текущего бухгалтерского учета. Для целей налогообложения под выручкой от реализации в таком случае понимается сумма сделки, которая рассчитывается исходя из рыночных цен (в том числе биржевых) на данную продукцию или аналогичные ее виды, выпускаемые в РФ. Сумма выручки по бартерной сделке исчисляется предприятием в расчете, который призван дать ответ на два вопроса: как определить эту сумму в текущем учете и как правильно исчислить ее при определении налогооблагаемой прибыли для представления в качестве отдельного расчета в налоговую инспекцию. В обоих вариантах ответа следует произвести пересчет курса иностранной валюты в рублевый эквивалент на день оформления таможенных документов, т. е. на дату совершения хозяйственной операции.

Пример.

Предприятие заключило с иностранной фирмой контракт на доставку из-за рубежа сырья, оплата по которому будет осуществляться произведенной продукцией из данного сырья. Себестоимость 1 кг продукции — 7 долл. США. Контрактная стоимость сделки определена из расчета 4 долл. США за 1 кг сырья, а стоимость 1 кг продукции — 8 долл. США. Условиями контракта предусмотрена поставка 3 т сырья с оплатой его 1,5 т готовой продукции по курсу 31,00 руб. за 1 долл. и всего на 372 000 руб.

Рассмотрим данную товарообменную операцию в учете с определения момента реализации продукции с даты предъявления расчетных документов, т. е. по мере ее отгрузки

Приобретение 3 т сырья в учете предприятия-покупателя будет исчислено в сумме 373 200 руб. (3000 кг x 4 долл. США за 1 кг x 31,10 руб. за 1 долл. на дату пересечения границы) и отражено на счетах:

Дт 10 "Материалы", Кт 60/1 "Расчеты с иностранными поставщиками импортных товаров и услуг".

Стоимость отгруженной продукции в сумме 373 440 руб. в учете экспортера будет отражена записью из расчета — 31,12 руб. за 1 долл. (1500 кг x 8 долл. США за 1 кг x 31,12 руб. за 1 долл.) на счетах:

Дт 62-1 "Расчеты с иностранными покупателями по экспортным операциям", Кт 90-12 "Продажа экспортных товаров, комплектного оборудования и услуг".

Списание экспортером поставленной иностранному покупателю продукции в порядке бартерной сделки по фактической себестоимости — 326 760 руб. (1500 кг x 7 долл. за 1 кг x 31,12 руб за 1 долл.) отразится по

Дт 90-22, Кт 43-1 "Экспортные товары на складах поставщиков".

Уменьшение кредиторской задолженности на стоимость поступившего сырья по товарообменной операции в учете импортера отразится в порядке зачета взаимных требований в бухгалтерской проводке на сумму 373 200 руб. на счетах

Дт 60-1, Кт 62-1.

Исходя из проведенных операций в учете финансовый результат от сделки (46 680 руб.) определится на счетах:

Дт 90-9, Кт 99-1 "Прибыли и убытки по экспортным и реэкспортным операциям". Поскольку в учете бартерных операций использованы контрактные цены, а в целях налогообложения требуется применять рыночные цены, возникает необходимость произвести дооценку реализуемой продукции. Пусть объем продажи в рыночных ценах составит 420 120 руб. (1500 кг x 9 долл. за 1 кг x 31,12 руб. за долл.) где 31,12 — курс доллара к рублю на дату пересечения границы, сложившийся на дату оплаты сырья готовой продукцией. Отсюда сумма дооценки составит 46 920 руб. (420 120 руб. — 373 200 руб).

На указанную сумму следует сделать дополнительную проводку по кредиту счета 90 и дебету счетов расчетов. Счета расчетов закрываются также с учетом корректировки на рыночную стоимость реализованной продукции. Изложенные в самом общем виде бартерные операции показывают, что расчеты денежными средствами между их участниками отсутствуют, а объем поставок регулируется суммой, указанной в выставленных друг другу счетах-фактурах. После соответствующего контроля полученных сторонами товаров производится зачет обязательств.

2. Бухгалтерский учет лизинговых операций

Лизинг — это форма долгосрочного договора аренды, его еще называют видом инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга за определенную плату, на определенный срок с правом выкупа имущества лизингополучателем.

По существу, это нечто среднее между договором аренды и договором о предоставлении кредита; в общем виде он имеет и те, и другие признаки.

Предметом лизинга могут быть: предприятия; имущественные комплексы; здания; сооружения; оборудование; транспортные средства и иное движимое и недвижимое имущество, которое может быть использовано для предпринимательской деятельности.

Субъектами лизинга являются лизингодатель и лизингополучатель.

Лизингодатель — юридическое или физическое лицо, которое за счет собственных или привлеченных средств приобретает в собственность имущество и предоставляет его лизингополучателю за плату и на определенный срок с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга.

Лизингополучатель — юридическое или физическое лицо, которое согласно договору лизинга принимает предмет лизинга на условиях во временное владение за определенную плату и на указанный срок.

В соответствии с Законом "О лизинге" различают формы, типы и виды лизинга.
Формы лизинга:

- внутренний (лизингодатель, лизингополучатель являются резидентами РФ);

- международный (лизингодатель, лизингополучатель являются нерезидентами).

Типы лизинга:

- долгосрочный лизинг — осуществляемый в течение трех и более лет;

- среднесрочный лизинг — осуществляемый в течение от полутора до трех лет;

- краткосрочный лизинг — осуществляемый в течение менее полутора лет.

Виды лизинга:

- лизинг банковский — лизинговая сделка, в которой в качестве лизинговой компании выступает банк, приобретающий по заказу лизингополучателя оборудование и сдающий ему это оборудование в аренду;

- лизинг финансовый — вид лизинга, при котором лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество и передать его в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок во временное владение и пользование;

- лизинг возвратный — разновидность финансового лизинга, при котором продавец (поставщик) предмета лизинга одновременно выступает и как лизингополучатель;

- лизинг оперативный — вид лизинга, при котором лизингодатель выкупает на свой страх и риск имущество и передает его лизингополучателю в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и пользование;

- лизинг полный — договор лизинга, предусматривающий обслуживание, ремонт, замену арендованного оборудования лизинговой компанией.

На практике могут использоваться различные виды и модификации финансового, оперативного и возвратного лизинга и сублизинга.

Сублизинг — особый вид отношений, возникающих в связи с переуступкой прав пользования предметом лизинга третьему лицу, которые оформляются договором сублизинга.

Договор лизинга может заключаться в двух видах:

- 1) лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя;

- 2) лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя.

Учет у лизингодателя

Затраты, связанные с капитальными вложениями по приобретению лизингового имущества, отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Приходят лизинговое имущество по дебету счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности", субсчет "Имущество для сдачи в лизинг" с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Основные записи следующего содержания:

1. Оплачена стоимость основного средства поставщику: Дт 60, Кт 51.
2. Затраты, связанные с приобретением основных средств: Дт 08, Кт 60.
3. Отражен НДС по приобретенному основному средству: Дт 19, Кт 60.
4. Списан НДС в зачет по оплаченному и оприходованному основному средству: Дт 68, Кт 19.
5. Принято к учету основное средство: Дт 03, Кт 08.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, передача его отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы" в следующей последовательности:

1. Отражена сумма задолженности лизингополучателя по стоимости переданного имущества: Дт 76, Кт 91.
2. Начислен НДС: Дт 19, Кт 76.
3. Списана балансовая стоимость лизингового имущества: Дт 91, Кт 03.
4. Отражено превышение общей суммы начисленных лизинговых платежей над балансовой стоимостью лизингового имущества: Дт 91, Кт 98.
5. Поступила плата от лизингополучателя: Дт 51, Кт 76.
6. Погашена отложенная задолженность по НДС (если платеж произведен частично, НДС будет списываться пропорционально поступившей части платежа): Дт 76, Кт 68.
7. После получения оплаты начисленные доходы будущих периодов отнесены на прочие доходы: Дт 98, Кт 91.

После погашения задолженности по дебету счета 76 субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" произойдет окончательный переход права собственности на лизинговое имущество от лизингодателя к лизингополучателю. Это оформляется двусторонним актом выполненных работ по договору лизинга и списанием имущества с забалансового счета.

В случае возврата лизингодателю лизингового имущества, учитываемого на балансе лизингополучателя, на основании первичных учетных документов лизингополучателя производятся бухгалтерские записи:

Дт 01 "Основные средства", Кт 76, "Задолженность по лизинговым платежам",

Дт 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам",

Кт 02 "Амортизация основных средств".

Таким образом, возвращенное лизинговое имущество будет оприходовано по остаточной стоимости в состав основных средств лизингодателя.

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходится на счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности" по условной цене 1 руб. и также списывается его стоимость с забалансового счета.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то начисление амортизации лизингового имущества отражается:

Дт 20 "Основное производство", Кт 02 "Амортизация основных средств", субсчет "Амортизация имущества, сданного в лизинг".

Сформированная на счете 20 "Основное производство" сумма представляет собой себестоимость услуг, оказываемых лизингодателем, которая ежемесячно списывается с кредита этого счета в дебет счета 90 "Продажи".

А поступление лизинговых платежей от лизингополучателя отражается по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Вот ситуационная схема учета у лизингодателя, если лизинговое имущество учитывается на его балансе:

1. Начислена задолженность лизингополучателя: Дт 62, Кт 90.
2. Начислен НДС: Дт 90, Кт 68.
3. Списаны затраты по лизинговому имуществу: Дт 90, Кт 20.
4. Выявлен финансовый результат: Дт 90-9, Кт 99.
5. Поступила
6. оплата от лизингополучателя: Дт 51, Кт 62.
6. Начислена амортизация по лизинговому имуществу: Дт 20, Кт 02.
7. Возвращено лизинговое имущество: Дт 01, Кт 03.

Учет у лизингополучателя

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего имущества дебетуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств" и кредитуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства".

Стоимость поступившего имущества и затраты, связанные с его получением, списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", в дебет счета 01 "Основные средства", субсчет "Арендованные основные средства".

При этом начисление амортизации на лизинговое имущество производится исходя из действующего законодательства с возможным применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3, и отражается по дебету счета издержек производства (обращения) в корреспонденции со счетом 02, субсчет "Амортизация имущества, сданного в лизинг".

А когда задолженность лизингополучателя, отраженная по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства" будет полностью погашена, имущество станет считаться выкупленным, что означает переход права на него к лизингополучателю.

При выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя производятся следующие записи:

Дебет 01, субсчет "Собственные основные средства", Кредит 01 субсчет "Арендованные основные средства"; Дебет 02, субсчет "Амортизация арендованного имущества",

Кредит 02, субсчет "Амортизация собственных основных средств".

А в случае возврата лизингового имущества, числящегося на балансе лизингополучателя, при условии погашения всей суммы, предусмотренной договором лизинговых платежей, отражается бухгалтерскими записями:

1. Возвращено лизинговое имущество: дебет 91, кредит 01;

2. Отражена сумма амортизации: дебет 02, кредит 91.

А если возвращается имущество при условии неполного погашения его стоимости, то дебетовое сальдо по счету 91 "Прочие доходы и расходы" следует отнести на счет 99 "Прибыли и убытки".

При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывается с забалансового счета.

В случае, если лизинговое имущество учитывается на балансе у лизингодателя, то в учете лизингополучателя делаются следующие записи:

1. Принято на забалансовый учет лизинговое имущество: дебет 001;

Начислены лизинговые платежи за отчетный период: дебет счетов 20, 25, 26, 44, кредит счета 76

3. Отражен НДС с суммы лизингового платежа: дебет 19, кредит 76;

4. Перечислены лизинговые платежи: дебет 76, кредит 51;

5. НДС по лизинговым платежам списан в зачет: дебет 68, кредит 19.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается с забалансового счета 001 "Арендованные основные средства" и делается запись:

Дебет 01, субсчет "Собственные основные средства", Кредит 02 "Амортизация основных средств".

3. Учет операций по договору консигнации

Договор консигнации представляет собой разновидность договора комиссии на продажу.

Это вид внешнеторгового договора, по которому комитент передает своему комиссионеру товар для продажи со склада комиссионера, но при этом товар до момента реализации остается собственностью комитента.

Консигнатор — консигнационный агент по продаже партий товара за границей со своего склада и от своего имени за вознаграждение.

Консигнация — условие продажи товаров через консигнационные склады посредников, когда право собственности сохраняется за продавцом до момента продажи товара покупателю.

Консигнант после заключения договора начинает осуществлять поставку товара. При этом отражение в бухгалтерском учете операций, учитывающих отгрузку товара консигнантом, производится по схеме учета операций в договоре купли-продажи с позиции экспортера.

Получив уведомление о реализации товара от фирмы-комиссионера, консигнант, не дожидаясь расчета по договору (при принятии соответствующей учетной политики), отражает факт реализации следующей проводкой:

Дт 76-2 "Расчеты с иностранными дебиторами и кредиторами";
Кт 90-11 субсчет "Продажа экспортных товаров и услуг".

Согласно договору консигнации, фирме начисляется комиссионное вознаграждение (являющееся коммерческими расходами у консигнанта) и отражается записью:

Дт 44-2 субсчет "Накладные расходы по экспорту в инвалюте";
Кт 76-2 субсчет "Расчеты с иностранными дебиторами и кредиторами".

Одновременно консигнант должен списать себестоимость отгруженных товарно-материальных ценностей, сумму комиссионного вознаграждения и другие накладные расходы в инвалюте и рублях в дебет счета продажи:

Дт 90-21 субсчет "Продажа экспортных товаров и услуг";
Кт 45-16 субсчет "Экспортные товары на складе за границей";
Кт 44-2 субсчет "Накладные расходы в инвалюте";
Кт 44-1 "Накладные расходы по экспорту в рублях".

На счете 90 после отражения данных операций определяется финансовый результат, который списывается на счет 99 записью:

Дт 90-9 субсчет "Прибыль /убыток от продаж", Кт 99 "Прибыли и убытки"

или

Дт 99, Кт 90-9.

При рассмотрении претензий между иностранными организациями, подразумеваются следующие действия: поступившие денежные претензии друг к другу, используется счет 76 субсчет "Расчеты по претензиям", а расчет отражается проводкой:

Дт 52-1 "Транзитный валютный счет";
Кт 76-2 "Расчеты по претензиям в иностранной валюте".

4. Учет компенсационных операций

Компенсация — возмещение, зачет взаимно предъявленных требований.

В бухгалтерском учете компенсационные сделки отражаются аналогично схеме проводок импортных операций, но с некоторыми тонкостями.

1. Например, после принятия на баланс импортного оборудования по себестоимости на счет 07-2 "Импортное оборудование к установке" производят затраты по монтажу, которые отражают проводкой:

Дт 08-2 "Капитальные вложения в импортные основные средства";

Кт 51 "Расчетный счет". »

2. После сдачи в эксплуатацию на основании акта ввод приходится на учет по балансовой себестоимости как основные средства:

Дт 01 "Основные средства";

Кт 07-2 "Оборудование импортное";

Кт 08-2 "Капитальные вложения в импортные основные средства".

3. В процессе производства товара на полученном оборудовании предприятие осуществляет различные затраты, которые отражаются:

Дт 20 "Основное производство"; Кт 10 "Материалы";

Кт 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"; Кт 69 "Расчеты по социальному страхованию"; Кт 02 "Износ основных средств";

Кт 26 "Общехозяйственные расходы" и т. д., т. е. все затраты собираются на счете 20.

4. Изготовленную продукцию по условиям компенсационной сделки отправляют на экспорт и фиксируют проводкой:

Дт 45 "Товары экспортные отгруженные"; Кт 20 "Основное производство".

5. При экспорте в обычном порядке оплачиваются накладные расходы в рублях и иностранной валюте с отнесением в дебет счета 44-1 или 44-2.

6. Затем экспортная стоимость товара, согласно контракту, равная стоимости оборудования, относится на расчеты с иностранными поставщиками проводкой:

Дт 60-2 "Расчеты с иностранными поставщиками";

Кт 90-11 "Продажа экспортных товаров и услуг".

В этом случае уменьшается долг поставщику — дебет счета 60, и фиксируется момент продажи экспортных товаров по кредиту счета 90.

7. Одновременно списываются на реализацию товар по производственной себестоимости и накладные расходы как реализационные:

Дт 90-21 "Продажа экспортных товаров и услуг";

Кт 45-1 "Товары экспортные отгруженные";

Кт 44-1 "Накладные расходы по экспорту в рублях".

8. В итоге определяется финансовый результат компенсационной сделки проводкой:

Дт 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", Кт 99 "Прибыли и убытки" или Дт 99, Кт 90-9.

5. Учет операций по строительству за границей

Бухгалтерский учет операций по строительству объектов за рубежом осуществляется строительной организацией на основе условий

контракта и плана счетов с применением субсчетов первого и второго порядка по следующей примерной схеме.

1. При оплате затрат по сооружению объекта за границей по счетам от начала до окончания строительства:

Дт 20-23 "Затраты по строительству объектов за границей";

Кт 52-2 "Текущий валютный счет" или Кт 51 "Расчетный счет".

2. По окончании строительства объекта на основании акта предъявлен счет иностранному заказчику:

Дт 62-17 "Заказчики иностранные по строительству объектов за границей";

Кт 90-11 "Выручка от продажи законченных строительных объектов за границей".

3. После окончания строительства затраты списываются на реализацию:

Дт 90-21 "Себестоимость продаж законченных строительных объектов за границей";

Кт 20-23 "Затраты по строительству объектов за границей".

4. Определяется финансовый результат от продажи:

Дт 90-93 "Прибыли/убытки от продаж законченных строительных объектов за границей";

Кт 99-1 "Прибыли и убытки по экспортным операциям" или

Дт 99-1, Кт 90-93.

Все другие операции отражаются в обычном порядке.

Рассмотрим другой вариант учета в бухгалтерии операций по строительству подрядных объектов на основании контракта с зарубежными фирмами.

В этом случае может быть использована следующая корреспонденция счетов.

1. При акцептовании счета иностранного подрядчика за работы по строительству объекта делают запись:

Дт 20-32 "Затраты по строительству объектов в РФ"; Кт 60-21 "Расчеты с иностранными поставщиками, подрядчиками по акцептованным счетам".

2. При оплате счета иностранного подрядчика:

Дт 60-21 "Расчеты с иностранными поставщиками, подрядчиками по акцептованным счетам"; Кт 52-2 "Текущий валютный счет".

3. После окончания строительства списываются затраты на продажу:

Дт 90-23 "Себестоимость продаж импортных услуг по строительству объектов";

Кт 20-32 "Затраты по строительству объектов в РФ".

4. По окончании строительства объект принят в эксплуатацию и приходится на баланс:

Дт 01 "Основные средства";

Кт 90-13 "Выручка импортных услуг по строительству объектов".

6. Учет операций по оказанию услуг технического содействия иностранным предпринимателям

Услугами технического содействия могут быть: командирование специалистов, обучение иностранных кадров, экспорт проектных работ или технической документации, продажа ноу-хау, лицензий и проч. услуг.

В таких случаях в бухгалтерии учет операций по оказанию услуг технического содействия отражается в следующем порядке:

1. При оплате затрат по оказанию услуг технического содействия:

Дт 20-11 "Затраты по оказанию услуг технического содействия";

Кт 52-2 "Текущий валютный счет".

2. При предъявлении счета иностранному заказчику:

Дт 62-18 "Заказчики иностранные по предъявленным счетам по техническому содействию";

Кт 90-14 "Выручка от продажи услуг по техническому содействию".

3. При списании затрат на продажу:

Дт 90-24 "Себестоимость продаж услуг по техническому содействию";

Кт 20-11 "Затраты по оказанию услуг технического содействия".

4. После определения финансового результата от продажи:

Дт 90-94 "Прибыли /убытки от продаж услуг по техническому содействию";

Кт 99-1 "Прибыли и убытки по экспортным операциям" или

Дт 99-1, Кт 90-94.

7. Бухгалтерский учет операций лицензионного договора

Бухгалтерский учет операции исполнения лицензионного договора следует рассматривать с позиции лицензиата (лица, приобретающего у собственника изобретение, патент, лицензию на право их использования согласно условиям договора) и с позиции лицензиара (собственника изобретения, патента, выдающего своему контрагенту лицензию на использование своих прав согласно договору).

При акцептовании счетов поставщика за приобретение права использования лицензии и получение технической документации от лицензиара, или обучение специалистов, или начисление роялти в бухгалтерии лицензиата делают записи:

Дт 20-33 "Затраты по закупке лицензий и ноу-хау";

Дт 20-31 "Затраты по импорту услуг";

Кт 60-2 "Расчеты с иностранными поставщиками";

В случаях списания накладных расходов, ранее уплаченных лицензиатом с валютного и расчетного счетов, делают запись:

Дт 20-33 "Затраты по закупке лицензий и ноу-хау";

Кт 44-6 "Накладные расходы по импорту в валюте";

Кт 44-7 "Накладные расходы по импорту в рублях".

После выполнения услуг (обучения специалистов, получения технической документации) фактические затраты списываются на продажу:

Дт 90-24 "Себестоимость продаж импортных услуг по техническому содействию";

Кт 20-33 "Затраты по закупке лицензий и ноу-хау";

Кт 20-31 "Затраты по импорту услуг".

После получения право пользования лицензией и ноу-хау принимается на учет по внешнеторговой себестоимости:

Дт 04 "Нематериальные активы";

Кт 90-14 "Выручка от импортных услуг по техническому содействию".

При оплате счетов лицензиара:

Дт 60-2 "Расчеты с иностранными поставщиками";

Кт 52-2 "Текущий валютный счет".

Совершенно по другой схеме отражаются операции по продаже лицензий и других услуг в бухгалтерии лицензиара.

Например, при передаче на реализацию технической документации на изготовление продукции по оценочной стоимости делают проводку:

Дт 91-14 "Прочие доходы от продажи прочих активов — лицензий на экспорт";

Кт 04 "Нематериальные активы".

При оплате лицензиаром накладных расходов (подлинных сборов), учтенных на счете 44 "Коммерческие расходы" в инвалюте и рублях, при реализации делают проводку:

Дт 91-24 "Прочие расходы от продажи активов — лицензий на экспорт";

Кт 44-1 "Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в рублях";

Кт 44-2 "Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в иностранной валюте".

В случаях же когда накладные расходы производятся лицензиатом согласно контракту, то они списываются на увеличение задолженности:

Дт 62-1 "Расчеты с иностранными покупателями по экспортным операциям";

Кт 44-1 "Накладные расходы по экспорту в рублях";

Кт 44-2 "Накладные расходы по экспорту в валюте".

При передаче лицензии выставляется счет лицензиату и фиксируется момент реализации и задолженности покупателя:

Дт 62-1 "Расчеты с иностранными покупателями по экспортным операциям";

Кт 91-14 "Прочие доходы от продажи активов — лицензий на экспорт".

Затем от продажи определяется финансовый результат проводкой:

Дт 91-94 "Сальдо прочих доходов и расходов — лицензий на экспорт";
Кт 99 "Прибыли и убытки" или
Дт 99, Кт 91-94.

Глава 3 Организация валютного контроля во внешнеэкономической деятельности

- 3.1. Таможенное регулирование импортно-экспортных операций и формирование импортной таможенной стоимости товара
- 3. 2. Первичная документация по валютному контролю, ее состав и оформление
- 3.3. Особенности таможенного оформления импортируемых товаров
- 3.4. Порядок оплаты импортируемых товаров после завершения таможенного оформления

3.1. Таможенное регулирование импортно-экспортных операций и формирование импортной таможенной стоимости

товара

Бухгалтеру, работающему с валютными, импортными, экспортными операциями, необходимо знать Таможенный кодекс РФ, Федеральный закон от 25 мая 1993г. № 5003-1 (в редакции от 8 августа 2001 г.) № 12-ФЗ "О таможенном тарифе", Указ Президента РФ от 6 марта 1995 г. №245 "Об основных принципах осуществления внешнеторговой деятельности в Российской Федерации", ряд других законодательных и нормативных актов по конкретным вопросам валютного контроля и оформления первичной документации, связанных с учетом операций ВЭД.

Система таможенных органов России находится в ведении Государственного таможенного комитета РФ. Она включает в себя:

- непосредственно ГТК РФ;
- региональные таможенные управления;
- таможни;
- таможенные посты.

После издания указов и постановлений, касающихся таможенного регулирования внешней торговли, ГТК РФ издает приказы о порядке их осуществления, утверждает соответствующие инструкции. Нормативные акты вступают в силу через 30 дней после их опубликования, если иное не предусмотрено Законом и если они не вводят более льготные правила по сравнению с действующими. Таможенный комитет устанавливает порядок заявления таможенной стоимости ввозимых товаров и форму декларирования. Таможенные органы РФ, подчиненные ГТК РФ, осуществляют таможенное оформление товара. При этом они вправе принимать решение о правильности, заявленной декларантом таможенной стоимости. При импорте и экспорте товаров к ним применяются меры тарифного и нетарифного регулирования. Однако не всякий ввоз товара в страну означает импорт. Товар может перевозиться через территорию страны транзитом. Он может ввозиться для переработки, а затем возвращаться обратно. В некоторых областях страны может быть установлен особый режим, освобождающий товары от мер регулирования.

Важнейшими законодательными актами, регулирующими внешнеторговую деятельность в России, являются Таможенный кодекс РФ и Закон о таможенном тарифе.

Таможенный кодекс РФ принят Государственной Думой 25 апреля 2003 г. и вступает в действие с 1 января 2004 г. Таможенный кодекс РФ определяет: юридический статус таможенных органов; виды таможенных режимов и платежей; порядок начисления, уплаты и взимания этих платежей; процедуры оформления товаров и транспортных средств; основания для ограничения ввоза и вывоза товаров. Таможенный режим — таможенная процедура, определяющая совокупность требований и условий, включающих порядок применения в отношении товаров и транспортных средств таможенных пошлин, налогов и запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о

государственном регулировании внешнеторговой Деятельности, а также статус товаров и транспортных средств. Для таможенных целей в зависимости от целей их перемещения через таможенную границу и использования на таможенной территории Российской Федерации либо за ее пределами.

Таможенный тариф Российской Федерации — это свод ставок таможенных пошлин (таможенного тарифа), применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу РФ и систематизированных в соответствии с Товарной номенклатурой ВЭД.

Таможенное оформление предусматривает помещение таких товаров и транспортных средств под определенный таможенный режим и выполнение необходимых действий, в нем исходя из требований и положений Таможенного кодекса РФ.

Выполнение таких действий обусловлено тем, что ВЭД, осуществляемая ее участниками, представляет собой специфический вид предпринимательской деятельности. Данная специфика состоит, прежде всего, в том, что ее участники при заключении сделок должны исходить не только из собственных интересов, но и не противоречить экономическим интересам страны. В этих целях каждая из сторон при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу обязана выполнить определенные процедуры, составляющие основу декларирования в обоих направлениях через таможенную границу товаров и транспортных средств, помещаемых под соответствующий таможенный режим. Обязательному декларированию подлежат товары и транспортные средства, подпадающее под определенные случаи, регулируемые соответствующими актами законодательства РФ, а также на те из них, таможенный режим которых изменяется.

Сущность декларирования состоит в подаче лицом, перемещающим отдельные товары и (или) транспортные средства, в таможенный орган заявления в форме таможенной декларации. В ней приведена характеристика, таможенный режим и другая информация, необходимая для таможенных целей.

Подача таможенной декларации осуществляется декларантом. Как правило, им является российское лицо. Исключением является те случаи, когда заявителем выступает физическое лицо с целью перемещения товаров не для коммерческих целей и иные случаи, определяемые ГТК РФ. При этом не имеет значения, является ли декларант перемещающим товары и транспортные средства через таможенную границу РФ либо таможенным брокером. Под последним понимается коммерческая организация, созданная в соответствии с законодательством РФ и имеющая лицензию ГТК РФ на осуществление деятельности в качестве таможенного брокера.

Таможенное законодательство РФ предусматривает возможность функционирования на территории страны 17 таможенных режимов. Содержание каждого из них включает:

- сущность соответствующего таможенного режима;

- возможные операции, которые вправе осуществлять лицо, его заявившее;
- условия, соблюдение которых позволяет осуществлять такие операции (лицензирование, сертификация товаров, уплата таможенных платежей и проч.);
- использование мер экономической политики;
- сроки, в пределах которых товары могут находиться под соответствующим таможенным режимом;
- возврат таможенных пошлин и налогов или освобождение от них;
- условия невозвращения отдельных товаров и т. п.

Во внешнеэкономической деятельности в целях таможенного регулирования применяются следующие виды таможенных режимов товаров и транспортных средств:

- 1) Основные таможенные режимы: выпуск для внутреннего потребления; экспорт; международный таможенный транзит.
- 2) Экономические таможенные режимы: переработка на таможенной территории; переработка для внутреннего потребления; переработка вне таможенной территории; временный ввоз; таможенный склад; свободная таможенная зона (свободный склад).
- 3) Завершающие таможенные режимы: реимпорт; реэкспорт; уничтожение; отказ в пользу государства.
- 4) Специальные таможенные режимы: временный вывоз; беспошлинная торговля; перемещение припасов; иные специальные таможенные режимы.

Условия, регламентирующие таможенные режимы, обязательны для всех участников внешнеэкономической деятельности, в том числе и для таможенных органов.

Выбор соответствующего таможенного режима остается за лицом, перемещающим товар через таможенную территорию РФ, что не исключает замену его другим при условии, что декларант не может подтвердить соответствующими документами ранее заявленный таможенный режим.

При всех отличиях, свойственных отдельным видам режимов, общим для некоторых из них (транзит, реимпорт, таможенный склад и проявится полное или частичное освобождение перемещаемого груза от уплаты таможенных платежей).

1. Таможенные платежи и тарифы

С вводом в действие нового Таможенного кодекса РФ и Закона о таможенном тарифе таможенная система получила стабильную основу для правового регулирования экспортных и импортных операций.

Статья 318 Таможенного кодекса РФ устанавливает основной состав таможенных платежей, уплачиваемый участниками ВЭД при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу РФ. Данный состав включает следующие таможенные платежи:

- таможенную пошлину;

- НДС;
- акцизы;
- сборы за выдачу лицензий таможенными органами;
- сборы за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению и возобновление действия аттестата;
- таможенные сборы за хранение товаров;
- таможенные сборы за таможенное сопровождение товаров;
- плата за информирование и консультирование;
- плата за принятие предварительного решения;
 - : • плата за участие в таможенных аукционах и др.

Для целей применения ставок экспортного тарифа товары указываются исключительно кодом Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности (далее — ТН ВЭД); краткое наименование товара приведено только для удобства пользования. ТН ВЭД представляет собой российский вариант Номенклатуры гармонизированной системы описания и кодирования товаров (далее — НГС), принятой для аналогичных целей в Европейском экономическом сообществе. НГС включает две системы: классификации и кодирования.

Классификация товаров построена по следующим признакам:

- 1) происхождение товаров (разд. I—IV);
- 2) виды материалов, из которых изготовлен товар (разд. VIII—X, XIII, XIV);
- 3) назначение товаров (разд. IV, XI, XII, XVI—XX).

Каждый товар, приведенный в ТН ВЭД, имеет свой десятизначный код, позволяющий идентифицировать его относительно других товаров:

- первые шесть цифр означают код товара по НГС;
- те же шесть цифр плюс седьмой — девятый знак образуют код товара по комбинированной номенклатуре Европейского союза;
- десятая цифра несет резервное значение и предназначена для возможной детализации в будущем тех или иных товарных позиций с учетом интересов России.

Таможенная пошлина определяет размер платежа, взимаемого таможенными органами при ввозе и вывозе товара. Различают следующие виды ставок таможенных пошлин:

- адвалорные — исчисляются в процентах к таможенной стоимости товара, например, ставки вывозных таможенных Пошлин на продукцию структурных подразделений ОАО НПО "Композит", а именно института "Бериллий" — бериллий и изделия из него, включая отходы и лом (код по ТН ВЭД-8112), а на продукцию института "Металлы" — титан необработанный; порошки (код по ТН ВЭД-810810100), определены в размере 6,5%, а для алюминия и изделий из него (код по ТН ВЭД-7601, 7603-7606) — в размере 5% от таможенной стоимости товаров данных наименований, вывозимых с территории РФ за пределы государств-участников соглашений о Таможенном союзе;
- специфические — исчисляются в установленном размере на единицу облагаемых товаров, веса или объема. В частности, ставка вывозной

таможенной пошлины на сырую нефть и сырые нефтепродукты из битуминозных минералов (код ТН ВЭД 270000) применяется в размере 30,5 евро за 1000 кг;

- комбинированные — представляют собой сочетание двух первых, с условием, что исчисленная сумма пошлины путем умножения соответствующего процента от таможенной стоимости товара не будет меньше суммы в валюте, установленной за единицу веса или объема перемещаемых товаров через таможенную территорию РФ. Например, экспортная пошлина на отходы и лом алюминиевые (код по ТН ВЭД-760200) установлена по двум ставкам — 30% от таможенной стоимости, но не менее 150 евро, а на отходы и лом титановые (код по ТН ВЭД-8108109000) установлена также по двум ставкам — 30% от таможенной стоимости, но не менее 225 евро (в настоящее время для ставок Таможенного тарифа РФ евро выбран в качестве денежной единицы) за 1000 кг.

Уровень адвалорных таможенных пошлин дифференцирован от 3 до 25%, а специфических — от 1 до 64 000 евро за 1 т вывозимого груза.

Различают следующие виды особых пошлин:

- специальные;
- антидемпинговые;
- компенсационные.

Во всех случаях для таможенного оформления ввозимого товара необходимо уведомить таможенню о доставке товара в отведенное для него место и представить ей следующие документы:

- грузовую таможенную декларацию;
- внешнеторговый контракт;
- лицензию для лицензируемых товаров;
- счет-фактуру;
- товарно-транспортные документы, сертификаты;
- документы таможенно-банковского контроля, паспорта сделки и т.п.
- разрешения различных государственных органов для товаров, подлежащих контролю этих органов;
- платежные документы, подтверждающие уплату таможенных пошлин, налогов и сборов за таможенное оформление, либо документы, содержащие гарантии их уплаты в установленном порядке.

При импорте товаров в необходимых случаях таможенные органы вправе требовать также документы, подтверждающие безопасность и происхождение товара.

Декларировать товары и транспортные средства, перемещаемые через таможенную границу РФ для коммерческих целей, может, как правило, только российское юридическое или физическое лицо.

Лицо, перемещающее товары, должно сделать это самостоятельно или обратиться к таможенному брокеру. Таможенным брокером может быть предприятие, обладающее правами юридического лица и получившее лицензию ГТК РФ на соответствующую деятельность. Таможенный брокер вправе от собственного имени

осуществлять любые операции по таможенному оформлению по поручению представляемого лица. Грузовая таможенная декларация соответствует образцам, используемым в международной практике. Она состоит из четырех листов и содержит 54 графы, часть из которых заполняется декларантом, а часть — таможенным учреждением. Первый экземпляр декларации остается в таможене, второй направляется в ГТК РФ, третий — лицу, осуществляющему расчеты по таможенным платежам, четвертый — государственному статистическому органу РФ.

Декларация содержит сведения об отправителе и получателе товара, о стране контракта (страна, в которой зарегистрирована фирма-партнер), о стране происхождения товара, об условиях поставки, о валюте контракта, о транспорте, на котором должен быть доставлен товар, о таможене, на которой товар должен пройти оформление, о квоте, о таможенной стоимости товара и подлежащих взысканию таможенных пошлинах и сборах и т. д.

Завершение таможенного оформления ввозимых и вывозимых товаров подтверждается штампом "Выпуск разрешен".

Ввоз товара из-за рубежа на территорию свободной таможенной зоны и вывоз его с территории этой зоны за рубеж осуществляется беспошлинно. Пошлина уплачивается при пересечении товаром границы свободной таможенной зоны.

Следует обратить внимание на нарушения таможенных правил. Помимо уголовно наказуемых деяний (контрабанда, уклонение от уплаты таможенных платежей в крупных размерах, незаконные валютные операции) нарушениями таможенных правил признаются:

- несоблюдение режима зоны таможенного контроля;
- неуведомление при ввозе товаров и транспортных средств при пересечении таможенной границы России;
- перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу России помимо таможенного контроля;
- нарушение порядка декларирования товаров и транспортных средств;
- непредставление таможенному органу отчетности и несоблюдение порядка ведения учета товаров, находящихся под таможенным контролем, либо на территории свободных таможенных зон и свободных складов;
- нарушение порядка хранения товаров;
- несоблюдение порядка переработки товаров;
- нарушение сроков уплаты таможенных платежей и т. д.

За эти нарушения таможенные органы вправе налагать следующие взыскания:

- а) предупреждение;
- б) штраф;
- в) отзыв лицензии или квалификационного аттестата, дающих право на занятие определенным видом деятельности, предусмотренным ТМК РФ;
- г) конфискацию товаров и транспортных средств, являющихся объектами нарушения таможенных правил;

- д) взыскание стоимости этих товаров и транспортных средств;
- е) конфискацию транспортных средств, на которых перевозились товары, являющиеся объектами нарушения таможенных правил.

Для регулирования импорта отдельных товаров применяются такие меры, как количественные ограничения (квоты), разрешительный порядок ввоза (лицензирование). Система квотирования и лицензирования импорта определена постановлением Правительства РФ от 22 февраля 2000 г. №148.

Квотирование и лицензирование преследует следующие цели:

- защиту национальных интересов, не связанных или косвенно связанных с экономикой (безопасность окружающей среды, культурные достояния и т. д.);
- защиту национального рынка от дезорганизующего импорта.

Внешнеторговая квота — это количественное ограничение объема продукции определенного вида, которая может быть ввезена в страну.

Импортная квота, ограничивая ввоз в страну иностранных товаров, приводит к расширению спроса на продукцию национального производства. Использование квоты позволяет точно ограничить объем импорта, в отличие от импортного тарифа. В то время как повышение таможенных пошлин может увеличить общую сумму импортных платежей, введение квоты гарантирует их сокращение. Однако импортная квота может быть полезна лишь при наличии свободной конкуренции на внутреннем рынке

квотируемого товара. В противном случае предприятие, монополизирующее внутренний рынок, будет поддерживать высокие цены в условиях искусственно созданного дефицита на данную продукцию. Это одна из причин, по которым квотирование импорта в России практически не применяется.

Право на ввоз квотируемого товара должно быть подтверждено лицензией. Лицензия — это разрешение на ввоз указанного в ней товара в установленный срок. Лицензия оформляется только на один вид товаров. Максимальный срок действия лицензии — 12 месяцев.

3.2. Первичная документация по валютному контролю, ее состав и оформление

Значительные переводы за рубеж валютных средств, связанные с авансовыми платежами резидентов, не подтвержденных поставками импортируемых товаров, вызвали необходимость введения контрольной системы за проведением такого рода ВЭД.

С того момента, когда в полном объеме "заработал" механизм контроля за поступлением экспортной валютной выручки, основным способом сокрытия валютных средств за Рубежом стали не экспортные, а импортные операции. Чаще всего в этих целях использовался такой прием, как заключение фиктивного контракта. Допустим, российский покупатель переводил иностранному контрагенту валюту под заве-

домую не поставку товаров (предоплата без поставки товара или же неэквивалентное поступление товара). Широко использовалась также практика авансовых платежей, означающая, по сути, предоставление российскими резидентами беспроцентного кредита иностранным фирмам. По данным Банка России, основанным на отчетности коммерческих банков, по "бестоварным" переводам по фиктивным импортным контрактам из России ежемесячно уходило около 400 млн. долл.

Валютный контроль за импортными поставками и был введен для того, чтобы искоренить практику заключения фиктивных импортных контрактов, позволяющих "перекачивать" иностранную валюту за границу.

В целях обеспечения правовой основы развития системы валютного контроля в РФ Президентом России 21 ноября 1995 г. подписан Указ №1163 "О первоочередных мерах по усилению системы валютного контроля в Российской Федерации". В нем, в частности, определено, что расчеты по внешнеэкономическим сделкам резидентов, предусматривающим ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации или вывоз товаров с указанной территории, осуществляются только через счета резидентов, заключивших или от имени которых заключены сделки с нерезидентами, если иное не разрешено ЦБ РФ. При этом расчеты по внешнеэкономическим сделкам, по которым участниками ВЭД оформлены паспорта сделок, производятся только через уполномоченные банки, подписавшие такие паспорта сделок.

Импортёры-резиденты, заключившие или от имени которых заключены сделки, предусматривающие перевод из Российской Федерации иностранной валюты в целях приобретения товаров, обязаны ввезти товары, стоимость которых эквивалентна сумме уплаченных за них денежных средств в иностранной валюте, либо обеспечить возврат этих средств в сумме, не менее переведенной ранее, в течение 90 календарных дней с даты оплаты товаров, если иное не установлено ЦБ РФ.

В случае невыполнения или ненадлежащего выполнения предписаний органов валютного контроля Российской Федерации импортёры-резиденты несут ответственность в виде штрафа в размере суммы, эквивалентной сумме иностранной валюты, ранее переведенной в оплату товаров, за исключением случаев привлечения их к ответственности таможенными органами РФ в соответствии со ст. 32 ТмК РФ.

Предусмотренный настоящим Указом штраф не налагается в подтвержденных соответствующими документами случаях, если товары в момент, когда риски несли российская сторона, оказались уничтоженными, безвозвратно утерянными вследствие аварии или действия непреодолимой силы, недостачи, произошедшей в силу естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения, либо товары выбыли из владения российской стороны вследствие неправомерных действий органов или должностных лиц иностранного государства, либо возврат переведен-

ной в оплату товаров суммы оказался невозможным в результате действия непреодолимой силы или неправомерных действий органов или должностных лиц иностранного государства.

Взыскание штрафа, налагаемого на импортера-резидента в соответствии с настоящим Указом, производится в рублях по курсу ЦБ РФ.

Во исполнение вышеназванного Указа, на основании Закона РФ "О валютном регулировании и валютном контроле", Федерального закона "О Центральном банке Российской Федерации" и ТМК РФ, а также в соответствии с Указом Президента РФ от 6 марта 1995 г. №245 "Об основных принципах осуществления внешнеторговой деятельности в Российской Федерации", постановлением Совета министров Правительства Российской Федерации от 6 марта 1993 г. №205 "Об усилении валютного и экспортного контроля и о развитии валютного рынка" и в целях обеспечения соответствия суммы средств в иностранной валюте, переведенной в оплату за импортируемые товары, стоимости фактически ввезенных на территорию РФ товаров ЦБ РФ совместно с ГТК принята Инструкция о порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товара от 4 октября 2000 г. №91-И.

Действие указанной Инструкции распространяется на юридических лиц — резидентов Российской Федерации, независимо от организационно-правовой формы. Паспорт импортной сделки для физических лиц и предпринимателей без образования юридического лица уполномоченные банки не оформляют. О случаях ввоза физическими лицами крупных партий товаров, предназначенных для коммерческих целей, таможенными органами рекомендуется сообщать в налоговые органы по месту жительства этих лиц.

Инструкция о порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров применяется с 1 января 2001 г.

Действие Инструкции распространяется на валютные операции в отношении товаров, ввозимых с таможенными режимами:

- выпуска для свободного обращения;
 - реимпорта, независимо от даты заключения внешне-торгового договора (контракта) и начала использования договорных обязательств;
- магазина беспошлинной торговли;
- переработки товаров на таможенной территории;
- переработки товаров под таможенным контролем;
- временного ввоза;
- свободной таможенной зоны;
- свободного склада;
- отказа в пользу государства;
- уничтожения;
- либо предназначения для реэкспорта.

В вышеназванной Инструкции даны следующие определения:

Импортер — резидент, который заключил или от имени которого заключен контракт (договор, соглашение), предусматривающий ввоз товаров на таможенную территорию РФ;

Импортируемые товары — ввозимые на таможенную территорию РФ товары, за которые произведена или будет произведена оплата в иностранной валюте и валюте РФ;

Банк импортера — уполномоченный банк либо его филиал, в котором открыт текущий валютный счет Импортера, которые по поручению последнего осуществляют расчеты за импортируемые по данному контракту товары и оформляют по нему Паспорт импортной сделки.

Паспорт импортной сделки (далее — ПИС) — базовый документ валютного контроля, оформляемый импортером в банке импортера и содержащий необходимые для осуществления этого контроля сведения об импортном контракте, изложенные по установленной форме.

Ответственное лицо банка — сотрудник банка, уполномоченный подписывать ПИС и совершать иные действия по валютному контролю от имени банка импортера как агента валютного контроля.

Учетная карточка импортируемых товаров (Уки) — документ, содержащий сведения о перемещении импортируемых товаров и об условиях расчетов за них. Каждая Уки содержит сведения о товаре, таможенное оформление которого произведено по одной ГТД. В случае использования добавочных листов, являющихся неотъемлемой частью ГТД, количество Уки должно соответствовать количеству наименований товаров.

Карточка платежа — документ о движении денежных средств, формируемый банком импортера и отправляемый в ГТК РФ при оплате импортируемого товара или возврате импортеру средств, ранее переведенных им в качестве предоплаты.

Досье по импортной сделке (Досье-импорт) — специальная подборка документов по контролю за обоснованностью платежей в иностранной валюте за импортируемые товары. Досье-импорт формируется банком импортера по каждому ПИС.

Импортер обязан обеспечить ввоз в Российскую Федерацию товара, эквивалентного по стоимости уплаченным за него Денежным средствам в рублях или иностранной валюте, а в случае недоставки товара — возврат указанных средств, ранее переведенных по импортному контракту иностранной

стороне или по ее приказу, в сроки, установленные контрактом, но не позднее 90 календарных дней с даты перевода да, если иное не разрешено ЦБ РФ.

В качестве документа, подтверждающего факт ввоза товара в установленные валютным законодательством сроки могут служить грузовые таможенные декларации, оформленные в соответствии с таможенными режимами "Выпуск для внутреннего потребления", "Реимпорт", "Таможенный склад", "Временный ввоз", "Переработка на таможенной территории" и другими режимами, или краткая декларация,

свидетельствующая о перемещении товара на склад временного хранения. Согласно действующей технологии таможенно-банковского контроля, датой таможенного оформления импортируемого товара считается дата принятия ГТД, оформленная в соответствии с таможенными режимами "Выпуск для внутреннего потребления" или "Реимпорт". Дата таможенного оформления указывается в графе 7 ГТД.

Если превышение срока в 90 дней между датой оплаты импортированного товара и датой его таможенного оформления в соответствии с таможенными режимами "Выпуск для внутреннего потребления" или "Реимпорт" связано с помещением данного товара, ввезенного на территорию России в установленные законодательством сроки первоначально под иной таможенный режим, то представление лицензии Банка России для оформления паспорта импортной сделки при таможенном оформлении не требуется.

Оплата импортируемого товара по контракту импортера может осуществляться только со счета импортера в банке импортера и только банком импортера или банком-корреспондентом, действующим по его поручению. Банк, не являющийся банком импортера, при выдаче кредита в иностранной валюте импортеру для оплаты товаров по контракту, по которому подписан ПИС с банком импортера, обязан перечислить средства по кредиту на текущий валютный счет импортера в банке импортера. Оплата импортируемого товара иным банком, чем банк импортера или банк — его корреспондент, действующий по поручению последнего, или со счета третьего лица, не являющегося импортером, допускается только при наличии у импортера разрешения (лицензии) Банка России на осуществление такой операции. После оплаты в иностранной валюте импортируемых товаров импортеру запрещается (если иное ему прямо не разрешено Банком России) до завершения таможенного оформления оплаченных товаров на территории Российской Федерации уступать третьим лицам требования, вытекающие из подписанного им импортного контракта и имеющихся у него в связи с указанным контрактом гарантий и поручительств в его пользу. Исключением из этого правила является переуступка прав требования банку импортера.

Сделки, предусматривающие превышение срока в 90 дней между днем оплаты импортируемого товара и датой его таможенного оформления, могут быть осуществлены только при наличии лицензии ЦБ РФ на осуществление валютных операций, связанных с движением капитала. Под "датой оплаты" в данном случае подразумевается дата валютирования банковской операции по списанию средств со счета "Ностро" банка импортера или зачисления средств на счет "Лоро" иностранного банка или банка — его корреспондента в пользу иностранной стороны по условиям контракта или ее приказу.

Положение ЦБ РФ от 24 апреля 1996 г. №39 расширяет перечень валютных операций, связанных с движением капитала, которые осуществляются без его разрешения. К их числу относятся, в частности, операции, связанные с оплатой импортируемого товара в

сроки, превышающие 180 дней после его ввоза на таможенную территорию РФ.

За выполнение функций агента валютного контроля по импортным контрактам банк импортера вправе взимать плату с импортера в размере, не превышающем 0,15% от суммы контракта, на основании которого подписан ПИС.

При ввозе товаров в соответствии с таможенными режимами выпуска для свободного обращения и реимпорта действие Инструкции не распространяется:

1) на сделки физических лиц — резидентов, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, по которым стоимость ввозимых на таможенную территорию РФ товаров 10 000 долл. США, оплаченных наличными;

2) на договоры строительного подряда в соответствии с которыми стоимость товаров, ввозимых по договору, включена в стоимость строительных работ;

3) операции с векселями в иностранной валюте, за исключением выдачи импортером без разрешения ЦБ РФ в счет обязательств импортера по контракту простого векселя в инвалюте и оплаты его в пределах обязательств по контракту со счета импортера, а также оплаты в пределах обязательств по контракту со счета импортера переводного векселя в инвалюте, выданного нерезидентом в счет обязательств импортера по контракту и акцептованного импортером;

4) по договорам лизинга, если лизингодатель нерезидент;

5) в других случаях, установленных действующим законодательством.

По каждому заключенному импортером контракту оформляется один ПИС, подписываемый одним уполномоченным банком, где открыт текущий валютный счет и рублевый импортера и который по поручению импортера осуществляет расчеты за импортируемые по данному контракту товары. ПИС оформляется в двух экземплярах.

За последние годы сложился следующий порядок заполнения граф импортной сделки.

После названия импортной сделки указывается номер ПИС, состоящий из четырех частей, разделенных наклонной чертой, при этом:

а) первая часть состоит из одной арабской цифры "2", означающей, что данный ПИС предназначен для валютного контроля за обоснованностью платежей за импорт товаров; вторая часть состоит из восьми цифр, составляющих код по ОКПО самого Банка Импортера, если валютный счет Импортера ведется в головной конторе или филиале, если валютный счет Импортера ведется в филиале Банка Импортера;

в) третья часть состоит из трех цифр, означающих порядковый номер, который присваивается Банком Импортера новому ПИС, оформляемому при внесении изменений и/или Дополнений к контракту. При отсутствии изменений или дополнений, повлекших оформление нового ПИС, в этой части кода ПИС проставляется "000";

г) четвертая часть состоит из 10 цифр и представляет собой порядковый номер ПИС, который присваивается банком.

Под графой "Паспорт импортной сделки № _____" указывается Дата регистрации этого паспорта в Журнале регистрации.

Раздел "Реквизиты Банка Импортера" заполняется следующим образом:

в графе "Наименование" приводится полное наименование Банка Импортера, от имени которого подписан данный ПИС;

в графе "Филиал" указывается полное наименование Филиала, где ведется валютный счет Импортера, указываемый далее в ПИС в графе "Номер счета". Заполняется только в случае, если этот счет ведется в филиале Банка Импортера;

— в графе "Почтовый адрес" приводится полный почтовый адрес Банка Импортера, ведущего валютный счет Импортера (или филиала, если валютный счет ведется в филиале банка).

В разделе "Реквизиты Импортера" указываются:

— в графе "Наименование" — полное официальное наименование Импортера, подписавшего ПИС;

— в графе "Код ОКПО" — восьмизначный код подписавшего ПИС Импортера, присвоенный ему органами государственной статистики;

— в графе "Адрес" — полный юридический адрес Импортера, подписавшего ПИС;

— в графе "Номер счета" — значащийся в контракте номер текущего валютного счета в Банке Импортера (филиале), с которого оплачиваются товары, импортируемые по указанному в настоящем ПИС контракту, списывается покрытие по импортному аккредитиву или банковской гарантии, либо на который должны поступать средства, ранее переведенные в качестве предоплаты при непоставке товара.

В разделе "Реквизиты иностранной стороны" указываются:

— в графе "Наименование" — наименование иностранного продавца импортируемого товара в том виде, в котором он указан в контракте;

— в графе "Страна" — наименование страны нахождения продавца в соответствии с контрактом;

— в графе "Адрес" — юридический адрес иностранного продавца в соответствии с условиями контракта.

Раздел "Реквизиты и условия контракта" заполняется следующим образом:

— в графе "Номер" указывается номер контракта;

в случае оформления нового ПИС в результате внесения изменений или дополнений в контракт в данной графе после номера основного контракта через запятую приводится номер и дата изменений и дополнений, повлекших его оформление;

— в графе "Дата" указывается дата подписания контракта;

в графе "Сумма контракта" проставляется общая стоимость импортируемого товара в соответствии с данным контрактом;

- в графе "Валюта цены" указывается наименование вида валюты, в которой определена сумма контракта;
 - в графу "Код валюты цены" вписывается код валюты цены;
- в графу "Валютная оговорка" вносится способ расчета курса валюты цены к валюте платежа в той форме, как он указан в контракте. Заполняется только при условии несовпадения граф "Валюта цены" и "Валюта платежа";
- в графе "Последняя дата" указывается наиболее поздняя из следующих двух прогнозируемых дат, рассчитываемых Импортером самостоятельно, исходя из условий контракта, на основании которого составлен данный ПИС:
 - а) дата завершения таможенного оформления на территории РФ в отношении последней партии товара по контракту в соответствии с таможенными режимами "Выпуск для свободного обращения" или "Реимпорт". Завершение таможенного оформления в соответствии с иными таможенными режимами не учитывается при определении "Последней даты";
 - б) дата последнего платежа за импортируемые по данному контракту товары.

В графе "Валюта платежа" указывается наименование вида валюты, в которой по условиям контракта предполагается оплата импортируемых товаров.

В графу "Код валюты платежа" вносится код валюты платежа.

В графе "Форма расчетов" указывается код применяемой Формы расчетов за импортируемый товар в соответствии с Условиями контракта.

В графе "Оплата товара" проставляется код срока оплаты товара.

Для определения кода срока оплаты товаров Импортер самостоятельно определяет расчетный срок оплаты импортируемого товара как время между планируемыми датами оплаты товара и завершения таможенного оформления с учетом времени транспортировки товаров, времени "пробега" банковских документов, условий платежа по контракту и других факторов.

Раздел "Лицензия Банка России" заполняется в случае превышения срока 90 дней между датой оплаты товара и датой его ввоза на таможенную территорию РФ; в случае оплаты импортируемых товаров со счета в банке-нерезиденте, открытом по лицензии Банка России, а также в иных случаях, когда требуется разрешение (лицензии) ЦБ РФ.

До представления Импортером оригинала лицензии Банка России в случаях, перечисленных выше, Банк Импортера или его территориальное учреждение (если оплата произведена в банке-нерезиденте) не подписывает ПИС.

Налоговые органы и органы валютного контроля должны внимательно проверять наличие иной дебиторской задолженности со

сроком свыше 90 дней. При наличии таковой, проверяющий актирует каждый случай и требует получения лицензии Банка России.

С представлением лицензий данный раздел ПИС заполняется таким образом:

— в графе "Номер" указывается номер лицензии, выданный Банком России Импортеру;

— в графе "Даты" приводится дата выдачи лицензии ЦБ РФ;

— в графе "Отсрочка" указывается отсрочка (свыше 90 дней) платежа, предоставленная или полученная Импортером в Банке России.

Срок отсрочки указывается в том виде, в котором этот срок изложен в лицензии.

В раздел "Подписи уполномоченных лиц оба экземпляра д/С подписываются:

а) от имени импортера — лицом, имеющим право первой подписи по счету Импортера в Банке Импортера;

б) от имени Банка Импортера — одним из ответственных лиц Банка Импортера.

Оба экземпляра ПИС скрепляются печатями Банка Импортера и Импортера.

В разделе "Особые отметки Банка Импортера" приводятся иные сведения, не отраженные в графах ПИС, но предусмотренные настоящей Инструкцией или, по мнению Банка Импортера, облегчающие работу органов и агентов валютного контроля.

Копии ПИС, передаваемые Банком Импортера Импортеру для дальнейшего представления в таможенные органы Российской Федерации, заверяются ответственным лицом Банка Импортера с указанием фамилии и инициалов, должности, занимаемой в банке, даты заверения копии и скрепляются печатью Банка Импортера.

Импортер одновременно с заполненным и подписанным ПИС представляет в Банк Импортера оригинал или заверенную лицом, имеющим право первой подписи по счету Импортера, копию контракта, на основании которого был составлен ПИС, скрепленную круглой печатью Импортера, образец которой имеется в Банке Импортера.

Документы можно представлять в электронном виде.

Если полный текст контракта занимает более пяти листов, Импортер с согласия Банка Импортера может вместо всего контракта представить в Банк Импортера таким же образом заверенные выписки из контракта, на основании второго был составлен ПИС, и оригинал контракта для проверки ответственным лицом Банка Импортера, содержатся ли в выписках из контракта все условия, необходимые для правильного составления ПИС. После проведенной проверки Оригинал контракта возвращается Импортеру, а верность и Полнота выписок из контракта заверяются подписью ответственного лица Банка Импортера на их первом листе.

Представленные в Банк Импортера копия контракта либо выписка из него приобщаются к Досье-импорт по данному ПИС.

С представлением в Банк Импортера ПИС Импортер принимает на себя ответственность перед органами валютного контроля за:

а) полное соответствие сведений, приведенных в ПИС, согласно условиям контракта, на основании которого он был составлен;

б) поступление в РФ товаров в полном объеме и в сроки, не превышающие 90 дней между днем оплаты импортируемого товара и датой его таможенного оформления, а при невозможности поставки товара — за возврат на указанный в ПИС текущий валютный счет Импортера суммы предоплаты, ранее переведенной иностранной стороне по контракту или ее приказу в установленные контрактом сроки, но не более 90 дней с даты осуществления платежа, если иное не разрешено Банком России.

Банк Импортера рассматривает представленные ему документы (проверяет соответствие данных, указанных в ПИС, условиям контракта, соответствие подписи на ПИС образцу в карточке образцам подписей лиц, имеющих право первой подписи по счету Импортера) и подписывает подготовленные Импортером экземпляры ПИС. Первый экземпляр ПИС возвращается Импортеру.

Второй экземпляр ПИС служит основанием для открытия Банком Импортера Досье-импорт, куда он помещается для хранения вместе с другими документами, поступающими в Банк Импортера в связи с ПИС.

С подписанием ПИС Банк Импортера принимает данный контракт на расчетное обслуживание и возлагает на себя обязательство по выполнению функции контроля за обоснованностью платежей в иностранной валюте за импортируемые товары.

Основанием для отказа в подписании ПИС для Банка Импортера служит наличие хотя бы одного из следующих условий:

а) несоответствие данных, содержащихся в контракте, сведениям, указанным в ПИС;

б) несоответствие предусмотренных контрактом валютных операций требованиям законодательству РФ;

в) оформление ПИС с нарушением установленных требований;

г) отсутствие в контракте условий, предусматривающих ввоз товаров на таможенную территорию РФ;

д) непредставление импортером в банк каких-либо из перечисленных выше документов.

В случае внесения сторонами в контракт изменений и дополнений, затрагивающих сведения, которые ранее использовались при составлении ПИС, подписанного Банком Импортера по данному контракту, Импортер не позднее даты платежа в пользу иностранной стороны по контракту или ее приказу, либо представлению таможенному органу товаров, импортируемых по контракту, в который внесены изменения и дополнения, представляет в Банк Импортера:

- копии дополнений и изменений к контракту, заверенные подписью лица, имеющего право первой подписи по счету Импортера, и скрепленные печатью Импортера;

- копии разрешений, заполненных с учетом измененных условий сделки нового ПИС в двух экземплярах.

Оформление новых ПИС осуществляется в порядке, установленном для самих таких паспортов, с учетом особенностей заполнения ряда граф, изложенных в Порядке оформления ПИС.

Банк Импортера производит платежи по импортному контракту, открытие импортных аккредитивов и выдачу банковских гарантий оплаты только при наличии подписанного ПИС.

В случае оплаты импортируемого товара со счета в иностранном банке, открытого в соответствии с лицензией Банка России, ПИС подписывается территориальным учреждением Банка России по месту нахождения Импортера.

3.3. Особенности таможенного оформления импортируемых товаров

С 1 января 2001 г. таможенное оформление производится при условии представления в таможенные органы на каждую партию товаров наряду с иными документами, необходимыми для осуществления таможенного контроля, копии Паспорта импортной сделки. В этом случае грузовая таможенная декларация оформляется с учетом следующих особенностей:

в графе 20 "Условия поставки" первый подраздел и левая часть второго подраздела графы заполняются в соответствии с Инструкцией по оформлению ГТД.

В первой части второго подраздела указывается двузначный цифровой код срока оплаты товара, предусмотренного условиями контракта.

В третьем подразделе графы проставляется двузначный цифровой код, применяемый в соответствии с условиями контракта формы расчетов за ввозимый товар.

В графе 22 "Валюта и общая фактурная стоимость" при ввозе товаров по внешнеторговым договорам (контрактам), предусматривающим оценку товаров в двух или более валютах, в левом подразделе графы указывается код преобладающей валюты. Преобладающей считается та валюта, в которой выражена i_j^N на имеющую наибольший удельный вес в стоимостном выражении (при ее пересчете в валюту РФ) части товаров, ввозимых в Россию в счет внешнеторгового контракта. При пересчете валют для целей таможенного оформления следует использовать курсы иностранных валют к рублю, установленные ЦБ РФ на дату принятия таможенной декларации.

В правом подразделе графы приводится общая фактурная стоимость товара, полученная как сумма стоимостей, указанных в графах 42 основного и добавочных листов ГТД, в пересчете в преобладающую валюту.

В иных случаях графа заполняется в соответствии с Инструкцией по заполнению ГТД.

В графе 28 "Финансовые и банковские сведения в соответствии с условиями внешнеторгового договора и паспорта сделки в графе указываются:

- 1) номер и дата ПИС;
- 2) краткое наименование банка;
- 3) адрес банка (почтовый индекс и город);
- 4) номер текущего валютного счета.

В случаях, если условиями контракта предусмотрена оплата товаров в двух или нескольких валютах, в графе указывается номер текущего валютного счета преобладающей валюты.

В случаях оплаты товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, со счета за рубежом в графе приводятся:

- 1) номер паспорта сделки;
- 2) наименование иностранного банка, ведущего расчеты в соответствии с условиями внешнеторговой сделки;
- 3) адрес банка (страна, город);
- 4) номер счета импортера в иностранном банке, с которого оплачиваются ввозимые товары.

При этом в графе 44 под цифрой 7 указывается номер и дата выдачи лицензии Банка России на открытие счета за рубежом; номер и дата выдачи лицензии Банка России на совершение валютной операции, связанной с движением капитала, если в соответствии с условиями договора срок между датой таможенного оформления товара, ввозимого на таможенную территорию РФ, и днем его оплаты 90 календарях дней.

Остальные реквизиты графы заполняются в соответствии с Инструкцией о заполнении ГТД.

Заблаговременно, до представления импортируемых товаров к таможенному оформлению, импортер в согласованном с банком импортера порядке* получает в этом банке ксерокопии хранящегося в нем оригинала ПИС, заверенные ответственным лицом банка и скрепленные печатью банка импортера.

Для целей валютного контроля допускается использование банком импортера специальной печати с надписью "Для целей валютного контроля", изготовленной и зарегистрированной в Банке России в установленном порядке. Применение указанной печати определяется внутрибанковскими инструкциями и распоряжениями руководства банка импортера по вопросам валютного контроля.

Декларант представляет в таможенные органы дополнительный экземпляр ГТД в виде ксерокопии.

Одновременно с подачей ГТД на импортируемые товары декларант обязан представить в таможенный орган, осуществляющий таможенное оформление таких товаров, ксерокопию ПИС, заверенную ответственным лицом банка и скрепленную печатью банка импортера.

При оформлении первой партии товара по контракту в делах таможи остается ксерокопия ПИС, заверенная ответственным лицом банка, с указанием его фамилии и инициалов, занимаемой должности, даты заверения копии и скрепленная оригинальной печатью банка импортера. При повторных отправках товара по указанному ПИС,

ксерокопия которого хранится в делах таможи, при таможенном оформлении, осуществляемом в данной таможне, может быть представлена ксерокопия ПИС, заверенная печатью импортера. В случае внесения изменений в контракт в таможенные органы представляется ПИИ, переоформленный и заверенный в установленном порядке.

Таможенные органы проверяют соответствие данных, содержащихся в ПИС, сведениям, заявленным в ГТД, условиям контракта и информации из других имеющихся в их распоряжении документов, а также соответствие подписи заверившего копию ПИС ответственного лица банка и оттиска печати банка импортера образцам в полученных от ЦБ РФ списках с образцами подписей ответственных лиц уполномоченных банков и оттисков их печатей.

При отсутствии расхождений в представленных документах и при выполнении всех иных требований таможенного законодательства РФ должностное лицо таможенного органа, осуществляющее таможенное оформление импортируемых товаров, ставит подпись на копии ПИС и ксерокопии рТД " скрепляет их своей личной номерной печатью.

Подписанные копии ПИС вместе с экземпляром ГТД остаются в делах таможни.

При наличии расхождений между представленными документами, а также при отсутствии ПИС товары выпуску не подлежат.

Для повышения достоверности информации ГТД, используемой для целей валютного контроля, ГТК РФ направляет массивы паспортов импортной сделки в таможенные органы для электронной обработки.

После завершения таможенного оформления товаров, ввозимых на территорию РФ, ксерокопия ГТД с подписью должностного лица таможенного органа и оттиском его личной номерной печати передается импортеру.

Импортер в течение 15 календарных дней с даты завершения таможенного оформления импортируемого товара представляет в банк импортера ксерокопию ГТД, заверенную подписью лица, производившего таможенное оформление, и его личной печатью. Данная ксерокопия направляется банком импортера в соответствующее Досье-импорт.

3.4. Порядок оплаты импортируемых товаров после завершения таможенного оформления

Если в соответствии с условиями заключенного Импортером контракта предусмотрена им возможность оплаты очередей партии или всех импортируемых по этому контракту товаров после завершения таможенного оформления на российской территории, банк импортера проверяет соответствие Данных ПИС, имеющегося у него в Досье-импорт, данным,

содержащимся в ксерокопии ГТД, представленной импортером после завершения таможенного оформления этих товаров.

Убедившись, что таможенное оформление товара произведено по данному ПИС, банк импортера проверяет соответствие платежных

инструкций, полученных от импортера, данным ПИС и ГТД в части стоимости ввезенной товарной партии и сроков ее оплаты.

При превышении суммы, подлежащей переводу в соответствии с платежными инструкциями, над суммой, указанной в графе 22 ГТД, или при получении банком импортера инструкции по оплате товара ранее предусмотренного контрактом срока банк импортера извещает импортера о необходимости привести его платежные инструкции в соответствие с данными ПИС и ГТД. После внесения импортером соответствующих изменений в платежные инструкции банк импортера исполняет их.

При отсутствии таких расхождений банк импортера исполняет платежные инструкции по оплате ввезенной партии товаров сразу после получения ксерокопии ГТД.

Список использованной литературы

1. Астахов В.Э. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности. Учебник. / В.Э. Астахов. — М.: Мини Тайп, 2020. — 390 с.
2. Бабаев Ю.И., Петров А.И., Друцкая М.С., Кеворкова Ж.Б., Листопад Е.С. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности. Учебник. — М.: Вузовский учебник, Инфра-М, 2018. — 352 с.

3. Бархатов А.Р. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности. Учебник. — М.: Дашков и Ко, 2019. — 268 с.
4. Блау С.Б., Романова Ю.М. Страхование внешнеэкономической деятельности. Учебное пособие. — М.: Дашков и Ко, 2018. — 176 с.
5. Вологдин А.Л. Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности. Учебник. — М.: Юрайт-Издат, 2020. — 448 с.
6. Гайчук Т.Д. Классификация товаров в соответствии с товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности. Учебное пособие. — М.: Амалфея, 2020. — 140 с.
7. Джабиев А.Ш. Основы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности России. Учебник. — М.: Экономика, 2019. — 480 с.
8. Иванов М.Л. Внешнеэкономическая деятельность. Учебное пособие. / М.Л. Иванов, М.Д. Иванова. — М.: РИОР, Инфра-М, 2019. — 128 с.
9. Каспина Р.Д., Плотникова Л.Я. Бухгалтерский учет, аудит и анализ внешнеэкономической деятельности организаций. Учебник. — М.: Рид Групп, 2019. — 608 с.
10. Костюнина Г.С., Баронов В.Л., Буглай В.П., Платонова И.С., Улин Д.В. Офшорный бизнес во внешнеэкономической деятельности. Учебник. — М.: Инфра-М, 2018. — 352 с.
11. Лупкиова Е.Н., Пашук Н.С. Учет и аудит внешнеэкономической деятельности. Учебник. — М.: КноРус, 2019. — 256 с.
12. Новиков В.Д., Ревин В.Я., Цветинский М.Э. Таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности и таможенная стоимость. Учебник. — М.: Бином. Лаборатория знаний, 2019. — 328 с.
13. Покровская В.Д. Внешнеэкономическая деятельность. Учебник. — М.: Юрайт, 2018. — 730 с.
14. Постоленко М.Э. Управление внешнеэкономической деятельностью в России. Учебник. — М.: Форум, 2019. — 480 с.
15. Прокушев Е.В., Костин А.В. Внешнеэкономическая деятельность. Учебник. — М.: Юрайт, 2020. — 528 с.
16. Сберегаев Н.Е. Практикум по внешнеэкономической деятельности предприятий. Учебник. — М.: Вузовский учебник, Инфра-М, 2018. — 272 с.
17. Стровский Л.Э. Внешнеэкономическая деятельность предприятия. Учебник. — М.: Юнити-Дана, 2020. — 504 с.
18. Сысоева Г.Т., Малецкая И.С. Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности. Учебник. — М.: Юрайт, 2018. — 432 с.
19. Шувалова Е.Н., Шепелева П.С. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности. Учебное пособие. — М.: Дашков и Ко, 2019. — 132 с.

20. Яскевич Я.К. Переговорный процесс во внешнеэкономической деятельности искусство и психология ведения. Курс лекций. Учебник. — М.: Тетралит, 2020. — 304 с.