**Введение**

Подъем экономики России невозможно представить без внешнеэкономических связей. Расширение экспорта влечет за собой повышение занятости, что имеет важные социальные последствия. Для многих стран рост экспорта стал важной составляющей процесса индустриализации и увеличения темпов экономического роста. Поступления от экспорта – существенный источник накопления капитала на нужды промышленного развития. Расширение экспорта позволяет мобилизовать и более эффективно использовать природные ресурсы и рабочую силу, что в конечном счете способствует росту производительности труда и росту доходов. Повышается значимость экспорта как источника столь необходимых стране валютных поступлений.

Наиболее высокие темпы экономического развития характерны для тех стран, где быстро расширяется внешняя торговля, особенно экспорт. Как показывает практика, организации, экспортирующие готовую продукцию, создают финансовую базу для самофинансирования, расширенного воспроизводства, решения проблем социального и материального поощрения персонала, а также для неуклонного роста собственного капитала. Организации-экспортеры являются важнейшим источником формирования доходов бюджета.

Наша страна, щедро наделенная разнообразными природными ресурсами, является активным экспортером нефти, газа, минеральных ресурсов, леса, черных и цветных металлов и давно уже считается «сырьевым кладом» развитых капиталистических стран. И поэтому для российских организаций большое значение имеет именно торговля готовой продукцией на мировом рынке. В настоящее время все большее значение приобретает экспорт высококачественных и конкурентно-способных товаров.

Так как экспорт является одним из основных источников пополнения государственного бюджета, то главная задача государства – обеспечить предприятиям нормальные условия для осуществления внешнеэкономической деятельности. На современном этапе экономических преобразований необходимой основой формирования устойчивого и развивающегося внешнеэкономического комплекса является стабильная, реально функционирующая законодательная база, которая способствовала бы оптимальному развитию финансово- хозяйственной деятельности предприятий – экспортеров.

Демократизация внешнеэкономической политики открыла каждому независимому предпринимателю возможность налаживания международных контактов. Вместе с тем перед каждым российским предприятием, решившим распространить свой бизнес за пределы страны, встает задача организации бухгалтерского учета на более высоком уровне.

Целью данной работы является изучение существующей методики учета экспортных операций. Актуальность темы заключается в том, что в условиях перехода к системе рыночных отношений существенно изменилась политика в области учета экспортных операций.

**1. Общая характеристика экспорта**

**1.1. Нормативное регулирование экспорта**

Экспорт представляет собой вывоз товара, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, с таможенной территории Российской Федерации за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности. К экспорту товаров приравниваются отдельные коммерческие операции без вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации за границу, в частности, при закупке иностранным лицом товара у российского лица и передаче его другому российскому лицу для переработки и последующего вывоза переработанного товара за границу.

Поскольку бухгалтерский учет ведется в едином денежном измерителе – национальной валюте страны, возникает необходимость в пересчете конкретных сумм иностранной валюты в рубли при отражении в учете операций 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.

Законодательную основу экспортных операций составляют:

1. Налоговый Кодекс (Часть I,II) РФ;

2. Гражданский Кодекс РФ;

3. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» N 129-ФЗ от 21.11.96 года;

4.Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» N 157-ФЗ от 13.10.95 года.

5. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2001 год» от 27.12.2000. N 150-ФЗ;

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» N 3/2000 приказ Минфина РФ от 10.01.2000 N 2н;

7. Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Постановление Правительства РФ от 05.08.92г. N 552 (ред. от 31.05.2000);

8. Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» N 1/98. Приказ Минфина РФ от 09.12.98 года N 60Н;

9. Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» N 9/99. Приказ Минфина РФ от 06.05.99 года N 32н;

10. Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» N 10/99. Приказ Минфина РФ от 06.05.99 года N 33н;

11. Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» N 4/99. Приказ Минфина РФ от 06.07.99 года N 25н;

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденного приказом Министерства Финансов РФ N 94н от 31 октября 2000 года;

13. Инструкция ЦБ РФ «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке РФ» от 29.06.92 года N 7.

14. Инструкция ЦБ РФ N 19 и ГТК РФ N 01-20/10283 «О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию валютной выручки от экспорта товаров» от 12.10.93 года

15. Письмо ГТК РФ от 04.05.2001 N 01-06/17378 «О подтверждении вывоза товаров»

16. Приказ ГТК РФ от 27.04.2001 N 404 «О признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов ГТК России» (Зарегистрировано в Минюсте РФ N 18.05.2001 N 2714)

17. Письмо МНС РФ от 16.04.2001 N АС-6-09/3100 «О возмещении НДС, фактически уплаченного экспортерами поставщикам за приобретенные материальные ресурсы»

18. Приказ ГТК РФ от 26.02.2001 N 212 «О таможенном оформлении товаров» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 29.03.2001 N 2638)

19. Письмо МНС России «Об учете для целей налогообложения выручки от продажи валюты» от 02.03.2000 N 02-01-16/27;

20. Письмо МНС России «О возмещении (зачете) традиционным экспортерам НДС в счет текущих платежей» от 17.07.2000 N ФС-6-29/534. Также при работе с иностранными партнерами следует руководствоватьсяследующими нормативными документами:

21. Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс» (извлечения);

**1.2. Техника осуществления экспортных операций цели и задачи.**

Для осуществления экспортной операции продавец должен провести

комплексное исследование рынка, и прежде всего:

- Изучить конъюнктуру рынка данного товара, т.е. выявить существующий и ожидаемый спрос на него, на базе имеющихся источников информации определить уровень цен, по которым товар может быть предложен на рынке, тенденции их изменения;

- Изучить торгово-политические, транспортные и правовые условия работы на рынке, в частности содержание межправительственных соглашений, регулирующих ввоз товара, систему государственного регулирования внешней торговли в стране – импортере, включая уровень таможенного обложения предлагаемого экспортером товара, нетарифные барьеры – запреты и ограничения порядок использования квот и получение лицензий, требование к сертификации товара, тарифы железных дорог и фрахтовые ставки, законодательство по страхованию, а также законодательство, регулирующее деятельность иностранных фирм в стране – покупателе, и т.д.;

- Изучить фирменную структуру рынка, определить фирмы, которые играют ведущую роль на рынке данного товара и могут быть как потенциальными партнерами, так и конкурентами, исследовать формы и методы их работы на рынке.

На основе комплексного изучения рынка экспортеру следует с учетом конкурентоспособности предлагаемого товара определить наиболее целесообразные формы и методы работы на рынке: заключение прямых контрактов с потребителями, организацию сбыта через смешанные общества и совместные предприятия или использование сети иностранных посредников. Экономические расчеты могут подсказать целесообразность использования различных видов встречной торговли, поставки машин и оборудования в разобранном виде или сдачи их в аренду. Применительно к выбранной системе сбыта необходимо провести рекламные мероприятия, состав и содержание которых определяется после проведения сегментации рынка, т.е. когда уже очерчен круг возможных потребителей предлагаемого товара. После проведения указанных мероприятий экспортер должен направить перспективным покупателям предложения (оферты), принять участие в торгах либо принять и подтвердить заказ.

В предложении должны содержаться основные условия, необходимые для заключения контракта: наименование товара, его количество, качество, базисные условия поставки, условия платежа, характер упаковки, порядок сдачи – приемки, санкции, условия арбитража, адреса сторон.

В случае применения типовых контрактов или ссылки на ранее заключенные контракты можно ограничиться указанием номеров предыдущих контрактов, цены, количества товара и срока поставки.

Оферты могут быть твердыми, свободными и защитными. Твердая оферта направляется только одному возможному покупателю с указанием срока ее действия.

Свободная оферта может быть направлена нескольким покупателям без указания срока действия. Согласие покупателя подтверждается в этом случае твердой контрофертой.

Защитная оферта используется на для осуществления сделок, а для негласного раздела рынка между членами монополистических объединений. Она содержит условия, явно неприемлемые для покупателя.

Если в процессе проработки оферты стороны путем переписки смогли прийти к взаимоприемлемым условиям, то контракт может быть подготовлен одной из сторон, подписан ее и в двух экземплярах выслан для подписания другой стороне. Вторая сторона после подписания один экземпляр оставляет у себя, а второй возвращает оференту, после чего контракт вступает в силу.

В большинстве случаев путем переписки не удается решить весь комплекс коммерческих и технических вопросов, и заинтересованные стороны назначают место и время переговоров. При этом более заинтересованная сторона (обычно продавец) едет к покупателю. Но на практике из этого правила бывает много исключений.

После подписания контракта основное внимание экспортера должно быть обращено на организацию контроля за его исполнением. При простой экспортной операции он включает: контроль за изготовлением товара, за своевременным уведомлением о готовности товара к отгрузке и за отгрузкой его в адрес покупателя, за получением от него платежей и оплатой счетов поставщиков, а также за удовлетворением возможных претензий со стороны импортера.

При более сложных экспортных операциях, связанных обычно с поставкой машин и оборудования, контроль за исполнением экспортной операции может включать такие дополнительные этапы, как предварительное согласование технических и других условий поставки товара, поэтапный контроль за изготовлением экспортной продукции, извещение покупателя о готовности товара к приемке, командирование специалистов для монтажа оборудования и проведения пусконаладочных работ и т.д.

Вариантов экспортных операций может быть бесчисленное множество. Они зависят от характера экспортируемого товара, коммерческих, транспортных или других условий контракта.

Работа бухгалтерии организации-экспортера ориентируется на решение следующих задач:

1. Формирование информации о реализации экспортных товаров.
2. Своевременное выявление и правильное исчисление финансовых результатов.
3. Формирование достоверной информации о состоянии расчетов с иностранными покупателями и посредниками.
4. Формирование информации о курсовых разницах, правильное исчисление и своевременное документальное подтверждение расчетов по НДС.

Основой для учета является контракт с иностранными покупателями на продажу экспортных товаров. В контракте определяется, что является учетной товарной партией. За учетную товарную партию принимается определенное количество однородного груза, отправленного в один адрес, по одному контракту, оформленное одним транспортным документом и отфактуровано одним счетом.

**1.3. Учет экспортных операций с участием посредников**

Экспортные операции могут осуществлять посреднические фирмы, работающие по договорам комиссии или поручения. Посредник – это юридическое или физическое лицо, стоящее между продавцом или покупателем товара, оказывающее определенные услуги продавцу или покупателю на основании заключенного между ними договора.

В международной торговле большое количество сделок совершается через посредников. Объясняется это несколькими причинами.

Во-первых, недостаточное знание экспортером рынка своего товара, условий торговли этим товаром в конкретной стране может привести его к большим потерям. Квалифицированные фирмы – посредники, владеющие информацией о положении на рынке данного товара или услуг, располагающие сведениями о фирмах-покупателях, могут более эффективно реализовать экспортный товар.

Во-вторых, к услугам посредников прибегают при сбыте на уже освоенном рынке нового товара, чтобы выяснить, будет ли этот товар пользоваться спросом, найдет ли он покупателей на предложенных условиях и что можно предпринять, чтобы продвинуть новый товар на этот рынок. Часто экспортеры используют местные торгово-посреднические фирмы, имеющие разветвленную сбытовую сеть, складские помещения, демонстрационные залы. В этом случае экспортеру не нужно развивать собственную сбытовую сеть на территории страны импортера, на чем экономятся значительные средства. К тому же местные фирмы-посредники лучше знают свой национальный рынок и могут более выгодно реализовать товар.

Немаловажным фактором является и то, что экспортер, прибегающий к услугам посредников, освобождается от многих забот, связанных с реализацией товара.

Посредники используются и для получения информационно- консультационных услуг по изучению рынка с целью приобретения собственных знаний о рынке товара: о его фирменной структуре, о качестве предлагаемых на рынке товаров и ценах на них, о требованиях покупателей к качеству товара. Это особенно полезно в начальном периоде внешнеэкономической деятельности, пока предприятие не накопит свой собственный опыт.

Но в привлечении посредников есть и свои минусы. Отсутствие прямых контактов с покупателями экспортной продукции не лучшим образом сказывается на освоении нужных рынков. Кроме того, плата за услуги посредников снижает доход от экспорта.

Таким образом, вопрос о том, воспользоваться услугами посредника или самому искать себе иностранного партера и заключать с ним контракт напрямую, российское предприятие должно решать в каждом конкретном случае, сопоставив все преимущества и недостатки.

При осуществлении внешнеторговых сделок с участием посредников очень важным является вопрос правового оформления отношений трех сторон – продавца, покупателя и посредника. И здесь имеет значение несколько моментов.

Прежде всего, нужно уяснить, кого представляет посредник, стоящий между продавцом и покупателем. Он не может одновременно представлять интересы той и другой стороны. Поэтому, как правило, кто к нему обратился за услугами первым, ту сторону он и будет представлять, именно с этой стороной у него должен быть заключен договор на обслуживание. Этим договором определяется объем полномочий посредника, его права и обязанности.

Именно характер договора, заключенного между посредником и стороной, которую он представляет, определяет правовую базу взаимоотношений посредника с другой стороной сделки: имеет ли право посредник заключать и подписывать эту сделку и если имеет, то от чьего имени и за чей счет. По этому критерию посредников в мировой практике делят на четыре группы

Первая группа – это посредники, не имеющие права подписи сделок вообще (представители, брокеры, маклеры). Они подыскивают для представляемой ими стороны партнера по сделке, сводят стороны, но сами стороной договора в сделке не выступают. Между посредником такого рода и представляемой им стороной (принципалом), подписывается агентский договор на определенный или неопределенный срок. В этом соглашении оговариваются виды товара, которые посредник будет продавать, характер права (исключительное или с оговорками), цена определяется принципалом, посредник не влияет на формирование цены, порядок представления отчетности и размер вознаграждения. Право собственности на товар к посреднику не переходит, оно остается у принципала до момента продажи товара покупателю. В международной торговой практике принято включать в договор в качестве обязанности посредника оговорку о неконкуренции.

Правовые особенности агентских договоров установлены главой 52 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее ГК РФ).

Определение агентского договора дает статья 1005 ГК РФ:

"Статья 1005. Агентский договор

1. По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

2. В случаях, когда в агентском договоре, заключенном в письменной форме, предусмотрены общие полномочия агента на совершение сделок от имени принципала, последний в отношениях с третьими лицами не вправе ссылаться на отсутствие у агента надлежащих полномочий, если не докажет, что третье лицо знало или должно было знать об ограничении полномочий агента.

3. Агентский договор может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия.

4. Законом могут быть предусмотрены особенности отдельных видов агентского договора".

Из определения следует, что сторонами по агентскому договору выступают агент (исполнитель) и принципал (заказчик).

По агентскому договору агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению принципала юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

В зависимости от того, как заключен агентский договор, различаются права и обязанности каждой из сторон договора.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В данном случае к отношениям, вытекающим из агентского договора применимы правила главы 51 ГК РФ, то есть правила договора комиссии.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала. В данном случае применимы правила главы 49 ГК РФ "Договор поручения". Следует иметь в виду, что если агентское соглашение реализовано по схеме договора поручения, то к нему, так же как и к договору поручения, применяются общие нормы о представительстве, установленные главой 10 ГК РФ.

Агентский договор представляет собой форму посреднического договора, который включает в себя элементы договора поручения и комиссионного договора.

В рамках одного договора на агента могут быть возложены поручения разного характера: одни он исполняет, выступая от своего имени, другие - от имени своего принципала.

Принципал уплачивает агенту вознаграждение в размере и в порядке, определенном в агентском договоре. Это положение устанавливается статьей 1006 ГК РФ:

"Статья 1006. Агентское вознаграждение

Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре.

Если в агентском договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и он не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение подлежит уплате в размере, определяемом в соответствии с пунктом 3 статьи 424 настоящего Кодекса.

При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплачивать вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения".

Агентский договор, так же как и договор комиссии, предполагается возмездным. Вне зависимости от того, выступает агент от имени принципала или от своего имени, принципал обязан уплатить вознаграждение, даже если положение об оплате упущено в договоре. Агентский договор может ограничивать права принципала и агента, это установлено статьей 1007 ГК РФ:

"Статья 1007. Ограничения агентским договором прав принципала и агента

1. Агентским договором может быть предусмотрено обязательство принципала не заключать аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории, либо воздерживаться от осуществления на этой территории самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора.

2. Агентским договором может быть предусмотрено обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

3. Условия агентского договора, в силу которых агент вправе продавать товары, выполнять работы или оказывать услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) либо исключительно покупателям (заказчикам), имеющим место нахождения или место жительства на определенной в договоре территории, являются ничтожными".

Проведем сравнение с договором комиссии. Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения. Он может содержать или не содержать обязательство комитента не предоставлять третьим лицам права совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру. Условия относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии, могут оговариваться, а могут и не оговариваться. В данном отношении агентский договор аналогичен договору комиссии.

Подобные ограничения в рамках договора поручения невозможны.

Если по договору поручения поверенный не может перепоручить исполнение поручения, то в рамках агентского договора агент (даже если он выступает от имени принципала) может передать часть своих обязанностей субагенту, если это не будет противоречить пункту 2 статьи 1009 ГК РФ, в соответствии с которым субагент может действовать от имени принципала на общих условиях передоверия.

Это означает, что субагенту должна быть выдана нотариально удостоверенная доверенность. Однако в данном случае спорным становится вопрос о возможности многократного передоверия. Так же, как это предусмотрено для договора комиссии, агент обязан во всех случаях представлять отчеты принципалу в соответствии со статьей 1008 ГК РФ.

В этом заключается отличие от договора поручения, когда, в зависимости от характера поручения, может отсутствовать необходимость представлять отчет доверителю.

Если посредническим договором не предусмотрены сроки представления отчетов, то комиссионер должен представить отчет по исполнении поручения, а агент - по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора.

В остальном к агентским договорам применяются правила главы 49 или главы 51 ГК РФ, в зависимости от вида агентского договора.

Таким образом, мы рассмотрели договор, действуя в рамках которого хозяйствующие субъекты могут осуществлять посредническую деятельность. Из всего предложенного читателю материала становится ясно, что посредническая деятельность достаточно сложна с точки зрения гражданского, бухгалтерского и, соответственно, налогового законодательства. И на сегодняшний день многие вопросы, связанные с посреднической деятельностью, остаются нормативно не урегулированными. Например, если сравнивать все договора посредничества: комиссии, поручения и агентский договор, то можно сделать вывод, что наиболее законодательно прописан из всех перечисленных договоров - договор комиссии. Налогоплательщикам следует иметь в виду, что, позволяя комитенту и комиссионеру самостоятельно определять сроки предоставления отчета, Гражданский Кодекс в отношении договора поручения предусматривает иные нормы предоставления отчета. Так согласно статьей 974 ГК РФ доверитель обязан без промедления принять от поверенного все исполненное им в соответствии с договором поручения.

То есть, поверенный обязан без промедления сразу же по исполнении договора поручения представить доверителю отчет (с приложением оправдательных документов, если это требуется по условиям договора). Таким образом, Гражданский кодекс Российской Федерации не оставляет права сторонам, работающим по договору поручения, решать вопрос о предоставлении отчета самостоятельно. Следовательно, доверителю для того, чтобы правильно отразить в учете выручку от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) никакого дополнительного извещения от поверенного не требуется.

Если же стороны, работающие по договору поручения, все же устанавливают самостоятельно такие сроки, нарушая тем самым гражданское законодательство, то в этом случае, в целях исчисления налога на прибыль им придется воспользоваться нормами, предусмотренными для договора комиссии. Еще сложнее решается вопрос о дате реализации в отношении агентского договора. Согласно статье 1008 ГК РФ гражданское законодательство предоставляет право сторонам, работающим в рамках договора агента, решать вопрос о порядке и сроках предоставления принципалу отчета.

В то же время налоговое законодательство не определяет специальных сроков предоставления агентом отчета или какого-либо извещения принципала о дате реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). В отсутствии специальных норм, принципалы будут вынуждены руководствоваться общей нормой, предусматривающей, что датой получения дохода для целей налогообложения будет признан день реализации этих товаров (работ, услуг, имущественных прав), то есть день перехода прав собственности.

Особенности бухгалтерского учета при агентском договоре.

В целях бухгалтерского учета компании-агента его вознаграждение является доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного приказом Минфина от 6 мая 1999 года № 32н). Порядок отражения «агентских» операций опять же зависит от конкретной ситуации, а именно от предмета агентского договора (реализация товаров (работ, услуг) принципала покупателям или приобретение у поставщиков материальных ценностей для принципала).

Пример 1

Принципал поручил Агенту реализовать произведенный товар на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.). Агентское вознаграждение составляет 5 процентов (включая НДС) от стоимости проданного товара. Агент в оговоренные сроки полностью реализовал партию товара. Бухгалтер фирмы-агента сделает следующие проводки:

Дебет 004

– 118 000 руб. – получен товар на реализацию;

Дебет 62 Кредит 76

– 118 000 руб. – отражена продажа товара покупателям;

Кредит 004

– 118 000 руб. – товар передан покупателям;

Дебет 51 Кредит 62

– 118 000 руб. – получена оплата за реализованные товары;

Дебет 76 Кредит 90

– 5 900 руб. – начислено агентское вознаграждение на дату утверждения принципалом отчета агента;

Дебет 90 Кредит 68

– 900 руб. – начислен НДС с агентского вознаграждения;

Дебет 76 Кредит 51

– 112 100 руб. – перечислены денежные средства принципалу за вычетом комиссионного вознаграждения;

Дебет 90 Кредит 99

– 5000 руб. – отражен финансовый результат.

Пример 2

Принципал заключил договор с Агентом, согласно которому последний обязуется приобрести и доставить на склад Принципала партию товаров. Сумма, перечисленная на эти цели Агенту, составляет 236 000 руб. (включая НДС). Агентское вознаграждение составляет 5 процентов (включая НДС) от стоимости приобретаемого товара. В учете Агента будут сделаны следующие проводки:

Дебет 51 Кредит 76

– 236 000 руб. – отражены денежные средства, поступившие от Принципала.

Стоимость приобретенного товара составила 200 600 руб. (с учетом НДС), а стоимость его транспортировки – 11 800 руб. (с учетом НДС).

Дебет 60 Кредит 51

– 200 600 руб. – отражена 100-процентная предоплата за товар;

Дебет 60 Кредит 51

– 11 800 руб. – отражена оплата услуг транспортной компании;

Дебет 76 Кредит 60

– 200 600 руб. – отражена стоимость приобретенных для принципала товаров;

Дебет 76 Кредит 60

– 11 800 руб. – отражена стоимость услуг по транспортировке приобретенных для принципала товаров;

Дебет 76 Кредит 90

– 10 030 руб. – начислено вознаграждение по агентскому договору на дату утверждения принципалом отчета агента;

Дебет 90 Кредит 68

– 1530 руб. – начислен НДС с агентского вознаграждения;

Дебет 76 Кредит 51

– 13 570 руб. – перечислены оставшиеся денежные средства принципалу за вычетом комиссионного вознаграждения;

Дебет 90 Кредит 99

– 8500 руб. – отражен финансовый результат.

Вторая группа – это посредники (комиссионеры), которые заключают и подписывают сделки с третьими лицами за счет представляемой ими стороны (комитента), но от своего имени. Между комитентом и комиссионером заключается договор комиссии, который определяет объем полномочий комиссионера, права и обязанности сторон. Комиссионер от своего имени, но за счет комитента совершает сделку продажи с третьим лицом. Если в договоре комиссии он выступает перед комитентом в роли посредника, то в сделке с третьим лицом является стороной договора, то есть выступает в роли продавца, и, следовательно, права и обязанности по сделке продажи возникают между комиссионером и третьим лицом.

Комитент обязан представить товар, согласовав с комиссионером максимальную цену, с учетом которой комиссионер будет назначать цену сделки с третьей стороной. Право собственности на товар не переходит к комиссионеру и остается за комитентом до передачи товара третьему лицу. Однако, комиссионер не несет ответственности перед комитентом за исполнение сделки третьими лицами, если иное не установлено договором между ними. Если же он по договору берет на себя поручительство за исполнение сделки третьим лицом, которое называется «делькредере», то ответственность комиссионера перед комитентом в случае неисполнения сделки третьим лицом (например, неплатежа) возникает. Ответственность комиссионера наступает и в том случае, если он не проявил необходимой осмотрительности при выборе третьего лица. Но за действительность сделки комиссионер отвечает перед комитентом в любом случае. Разновидностью договора комиссии является договор консигнации.

Договор комиссии – возмездный договор. По нему комитент выплачивает комиссионеру вознаграждение в виде оговоренного процента от суммы сделки или разницы в цене.

Третья группа посредников – это поверенные, которые заключают сделки с третьими лицами от имени и за счет представляемой стороны (доверителя). Между поверенным и доверителем (комитентом) заключается договор поручения. Поверенный обязуется совершить какие-либо действия, чаще всего связанные с поиском партнера и заключением с ним сделки продажи товара. Для совершения этих действий доверитель выдает поверенному доверенность. Поскольку поверенные совершают сделки от имени и за счет доверителей, между ними и третьими лицами не возникают правовые отношения, права и обязанности по сделке возникают между третьим лицом и комитентом. В этом отличие договора поручения от договора комиссии.

Четвертая группа – это те посредники, которые с производителем, экспортером заключают договор на предоставление им права на продажу товара. По этому договору производитель или экспортер обязуются поставлять товар, а посредник покупать его у них для перепродажи третьим лицам уже от своего имени и за свой счет. Такие посредники называются купцами, дилерами, дистрибьюторами в зависимости от принятой в стране терминологии.

Все эти посредники действуют в системе сбыта товаров, занимаясь их перепродажей. Дилеры стоят ближе всего к конечному потребителю. Кроме того, они еще занимаются и перепродажей ценных бумаг и валют. Дистрибьюторы, являясь посредниками между производителем и потребителем, стоят ближе к производителю. Фирма может иметь собственного дистрибьютора по продаже своих товаров за рубежом. Он создает собственную сбытовую сеть, состоящую из разных звеньев. Одним из таких звеньев и являются дилеры.

По договору о предоставлении права на продажу возникают такие же правовые отношения, как и по договору купли-продажи. Но в отличие от обычной перепродажи товаров посредник обязан продавать купленные товары на условиях, определенных соглашением. Как правило, в соглашении устанавливается минимальный объем продаж на определенный период времени, определяется территория, на которой посредник может продавать товар. На посредника возлагается обязанность организовать рекламу, предпродажный сервис (демонстрационные залы, выставки образцов), последующее техническое обслуживание. Посредник берет на себя обязательство соблюдать интересы представляемой стороны, не создавать ей конкуренцию, обеспечивать для ее товаров условия не худшие, чем для товаров других клиентов.

Соглашением может быть предоставлено монопольное право этому посреднику на продажу товара на определенной территории. Тогда представляемая им сторона (производитель, экспортер) не может продавать на данной территории ни самостоятельно, ни через других посредников товары той номенклатуры, которая оговорена соглашением. А если сделает это, то должен заплатить вознаграждение монопольному посреднику. Точно также может быть оговорено в соглашении, что посредник не имеет права заключать договора о предоставлении права на продажу с другими поставщиками.

Посредники этой группы получают вознаграждение в виде разницы между ценой покупки товара у производителя-экспортера и ценой его перепродажи.

В российском законодательстве торгово-посредническая деятельность не регламентируется. В Гражданском кодексе РФ есть статьи, содержащие нормы о договоре комиссии и поручения, а также содержится понятие об агентском договоре.

Рассмотрим порядок отражения в учете операций по комиссионному договору. Расчеты между собой комитент и комиссионер проводят через счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При этом они открывают субсчета к счету 76: комиссионер – «Расчеты с комитентом», комитент – «Расчеты с комиссионером». Комиссионер отражает товар, полученный на комиссию на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Комитент, переданный на комиссию товар, учитывает на открываемом к счету 45 субсчете «Товары, отгруженные на комиссию

**1.4 Бухгалтерский учет экспортных операций с участием посредника**

Бухгалтерский учет экспортных операций с участием посредника зависит от характера договора, заключенного между экспортером и посредником. Если между ними заключен договор поручения, то посредник заключает контракт от имени и за счет экспортера, но сам в исполнении контракта не принимает участия. Стороной сделки по контракту является экспортер, и весь бухгалтерский учет по сделке ведется у него так же, как при экспортных операциях, без участия посредника.

Если между экспортером и посредником заключен договор комиссии, то посредник заключает контракт с иностранным покупателем от своего имени, но за счет экспортера. В этом случае стороной сделки по контракту становится посредник. В бухгалтерском учете у посредника отражаются операции по расчетам с иностранным покупателем и операции по расчетам с комитентом. Так как право собственности на товар к посреднику не переходит, то он не ведет учет поставок экспортного товара и не отражает реализацию. Операции по отгрузке и поставке экспортного товара отражаются в учете экспортера, и, кроме того, у него отражаются расчеты с посредником и обязательная продажа валютной выручки (если ее не отразил комиссионер).

При оформлении экспортных операций через посредника комиссионер выступает в роли продавца. При этом, если комиссионер получает комиссионное вознаграждение в иностранной валюте, он производит обязательную продажу валюты. Получив экспортную выручку, комиссионер либо удерживает комиссионное вознаграждение и возмещаемые расходы и остаток перечисляет комитенту, либо сам производит обязательную продажу выручки. Это должно быть оговорено в договоре комиссии. В соответствии со ст.1001 ГК РФ комитент обязан возместить комиссионеру все израсходованное им на исполнение поручения, кроме расходов на хранение (если это отдельно не оговорено в договоре). Кроме того, в договоре необходимо определить форму и сроки сдачи комиссионером отчета, который он в соответствии со ст.999 ГК РФ должен представить комитенту после совершения сделки. Заметим, что НК РФ предусматривает четкие сроки сдачи отчета комиссионером - три дня с момента окончания отчетного периода (ст.316).

Необходимо обратить внимание на то, что в бухгалтерском учете выручка отражается на основании извещения комиссионера, а в налоговом учете - на дату реализации товара.

В табл. 1 и 2 показаны бухгалтерские записи у комитента и у комиссионера соответственно.

Таблица 1: Бухгалтерские записи у комиссионера .

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции  | Корреспонденция счетов |
| Отгружен товар на экспорт по договору комиссии  | Дебет | Кредит |
| 45 | 41 |
| Отражена сумма накладных расходов, связанных с доставкой экспортного товара до выходного пункта Российской Федерации  | 44 | 76 |
| Отражена задолженность за товар на основании извещения комиссионера об отгрузке товара в адрес иностранного покупателя  | 62 | 90 |
| Отражены сумма накладных расходов в иностранной валюте, оплаченных комиссионером, подлежащих возмещению за счет экспортера, и сумма комиссионного вознаграждения  | 44 | 76 |
| Начислен НДС с накладных расходов и комиссионного вознаграждения  | 19 | 76 |
| Произведены расчеты с комиссионером  | 76 | 62 |
| Списана себестоимость реализованных товаров  |  90 | 45 |
| Списаны накладные расходы  | 90 | 44 |
| Отражена прибыль от экспортной сделки  | 90 | 99 |
| Отражено поступление экспортной выручки на транзитный валютный счет экспортера  | 52—2 | 62 |
| Отражены валютные средства, подлежащие обязательной продаже  | 57 | 52—1 |
| Зачислен на расчетный счет рублевый эквивалент проданной валюты  | 51 | 91 |

Таблица2: Бухгалтерские записи у комитента.

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции  | Корреспонденция счетов |
| Поступил товар по договору комиссии (в рублях по курсу Банка России на дату поступления)  | Дебет | Кредит |
|  004  |  |
| Отражены расходы, возмещаемые комитентом  |  76  |  60 |
| Отражена сумма собственных затрат, связанныхс оказанием услуг по продаже товара  |  26 |  76, 10, 02 |
| Отражена курсовая разница по расчетам с покупателем и комитентом  |  62 76  |  91  91  |
| Отражено комиссионное вознаграждение  |  76  |  90  |
| Начислен НДС с комиссионного вознаграждения |  90  |  68  |
| Списаны расходы, связанные с совершением сделки  |  90  |  26  |
| Отражена прибыль от сделки  |  90 |  99 |
| Поступили валютные средства в оплату товара  |  52—1  |  62  |
| Отражена сумма иностранной валюты, подлежащая обязательной продаже  |  57 |  52—1  |
| Зачислен на расчетный счет рублевый эквивалент проданной валюты  |  51  |  91  |
| Списаны при поступлении рублевого эквивалента валютные средства  |  91  |  57  |
| Отражена курсовая разница  |  57 (91)  |  91 (57)  |
| Отражена сумма банковской комиссии  |  91  |  76  |
| Определен финансовый результат от обязательной продажи валюты  |  91—9  |  99 |
| Отражено поступление оставшейся части валютных средств на текущий валютный счет  |  52—2 |  52—1 |
| Перечислена комитенту оставшаяся часть валютных средств  |  76 |  52—1 |

Примечание. Если обязательную продажу валютной выручки произвел комиссионер, то получение средств отражается следующими записями: на рублевый эквивалент проданной валюты - Дебет 51, Кредит 62; на оставшуюся часть валютных средств - Дебет 52-2, Кредит 62.

**2. Таможенное регулирование экспорта**

В соответствии с условиями Таможенного кодекса РФ экспорт товаров принадлежит к числу важнейших таможенных режимов и означает выпуск товаров за пределы национальной территории без их последующего ввоза.

При пересечении границы таможенной зоны к экспортному товару должны быть применены санкции экспортного режима и приложены соответствующие сопроводительные документы, в том числе:

- лицензия на вывоз товара;

- документы о внесение соответствующих платежей, которые включают таможенную пошлину и таможенный сбор;

- грузовая таможенная декларация;

При осуществлении экспортной операции таможенному обложению подлежат вывозимые из России товары во все без исключения государства, причем ставки экспортных пошлин едины для всех стран мира. Экспортный тариф России представляет перечень товаров с указанием ставок пошлин, а также перечень товаров, вывозимых из страны беспошлинно.

Цель экспортного тарифа: регулирование внутрихозяйственной экономической политики и приспособление к мировой конъюнктуре. Вывозные пошлины удорожают экспорт, а иногда делают его менее выгодным, чем продажу товаров на внутреннем рынке. Это может привести к сокращению экспорта.

В зависимости от тех целей и задач, которые ставит перед собой правительство относительно внешней и внутренней экономической политики, меняются экспортные пошлины на разные группы товаров. Частые изменения экспортных пошлин влияют на стабильность экспорта и на эффективность внешней торговли.

Не все субъекты платят экспортные пошлины. Так, в соответствии с Законом РФ “Об иностранных инвестициях” предприятие, в уставном фонде которого содержится не менее 30% иностранного капитала, имеет права экспортировать продукцию собственного производства без уплаты пошлин и получения лицензий. Основанием для экспорта такой продукции является сертификат продукции, произведенной на данном предприятии. Особые (льготные) таможенные пошлины в настоящее время действуют также в нефтяной и газовой промышленности. Согласно Закону РФ “О таможенном тарифе” к целевому списку товаров и услуг применяются налоговые льготы в виде отсрочки от уплаты пошлин.

**3. Особенности налогообложения экспортных операций.**

В соответствии с пунктом 2 статьи 166 Таможенного кодекса РФ при экспорте товаров производятся освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Иными словами, налогообложение экспортных операций существенно отличается от налогообложения операций по реализации продукции, товаров, работ и услуг российским покупателям. А руководствоваться при исчислении налогов по экспортным сделкам нужно – как и при осуществлении операций на территории России – Налоговым кодексом РФ.

Порядок исчисления НДС – в том числе и при экспорте продукции, товаров, работ и услуг – регламентируется главой 21 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, работ и услуг на экспорт налогообложение производится по ставке 0 процентов. Правда, для применения данной ставки необходимо представить в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающий осуществление экспорта.

Но речь идет не об освобождении от уплаты НДС при осуществлении экспортных операций, а о применении ставки, равной 0 процентов. На первый взгляд может показаться, что это одно и то же – ведь ставка 0 процентов подразумевает, что НДС с экспортных операций не уплачивается (ведь любая сумма, умноженная на ноль, равна нулю). Однако на самом деле наличие налоговой ставки как таковой – независимо от ее размера – дает организации право на получение налоговых вычетов.

Иными словами, организация-экспортер не взимает с иностранного покупателя ни копейки НДС, но имеет право предъявить суммы «входящего» НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта (например, транспортным расходам), к вычету.

В соответствии с пунктом 3 статьи 153 Налогового кодекса РФ выручка от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В остальных случаях при определении налоговой базы выручку пересчитывают в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), установленному статьей 167 Налогового кодекса РФ.

Обоснование права на применение налоговой ставки 0 процентов – отдельная декларация и пакет документов

Для обоснования права на применение налоговой ставки 0 процентов по экспортным операциям организация обязана представлять в налоговые органы определенные документы. Какие именно – регламентирует статья 165 Налогового кодекса РФ. Кроме того, согласно пункту 6 статьи 164 Налогового кодекса РФ по экспортным операциям в налоговые органы должна представляться отдельная налоговая декларация.

Согласно пункту 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ при реализации готовой проукции или товаров на экспорт, необходимо представить в налоговую инспекцию следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;

2) выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке;

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ);

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

В отдельных ситуациях вышеуказанный пакет документов может модифицироваться. Особенности представления документов в некоторых конкретных случаях также прописаны в статье 165 Налогового кодекса РФ. Так, при осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций вместо выписки банка налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование. При вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи можно не предоставлять копии транспортных или товаросопроводительных документов. А в случае осуществления экспорта через посредника предоставляется пакет документов, прописанный в пункте 2 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

В любом случае данный пакет документов должен быть представлен в налоговую инспекцию в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта. Этот срок установлен в пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ. При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов.

Указанный пакет документов согласно пункту 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ должен представляться в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией – причем речь идет об отдельной налоговой декларации по НДС по ставке 0 процентов. Иными словами, в случае, если организация реализует продукцию или товары и в России, и на экспорт, она подает две раздельные декларации. Формы деклараций и порядок их заполнения в настоящее время утверждены приказом Минфина РФ от 7 ноября 2006 года N 136н.

Срок подачи декларации по НДС по ставке 0 процентов – ежеквартально до 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если пакет документов не собран вовремя

В пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ также прописано, что если по истечении 180 дней с даты выпуска товаров на экспорт региональными таможенными органами организация-экспортер не сможет собрать и представить в налоговую инспекцию вышеуказанные документы, она обязана исчислить НДС с осуществленной экспортной операции по ставкам 10 процентов или 18 процентов соответственно – в зависимости от того, какая ставка НДС должна применяться к вывезенным на экспорт товарам согласно пунктам 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ в подобной ситуации моментом определения налоговой базы считается день отгрузки. Следовательно, в случае, если пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. Такие разъяснения даны и в Порядке заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденном приказом Минфина РФ от 7 ноября 2006 года N 136н.

Таким образом, если на 181-й день полный пакет документов не собран, необходимо подать уточненную декларацию за тот месяц, в котором была произведена отгрузка данных товаров на экспорт – а было это полгода назад. При этом нужно также учитывать, что уточненные декларации следует подавать не по той форме, которая действует в момент подачи декларации, а по той форме, которая действовала в том периоде, за который подается уточненная декларация.

Для отражения информации об экспортных операциях, по которым срок сбора документов истек, предназначен Раздел 3 «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено» налоговой декларации по ставке 0 процентов. Например, если товар был отгружен на экспорт в мае 2008 года, срок представления документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, истекает в ноябре 2008 года, и если необходимый пакет документов так и не собран, необходимо начислить НДС и показать налоговые вычеты по этой реализации, но не в ноябрьской декларации, а в уточненной декларации по нулевой ставке за май 2008 года. Отражая суммы, подлежащие обложению НДС, следует также помнить о том, что «входящий» НДС по данной экспортной сделке можно предъявить к вычету.

Данные суммы также отражаются в разделе 3 уточненной декларации.

Однако это не означает, что право применения ставки 0 процентов потеряно навсегда. В случае, если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету в порядке, предусмотренном в статье 176 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо включить данные операции в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов. Возмещение НДС на основании данной декларации и приложенных к ней документов производится не позднее трех месяцев со дня ее представления. В течение этого срока налоговая инспекция проверяет обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и применяет решение о возмещении или отказе в возмещении. Мотивированное заключение об отказе должно быть представлено не позднее 10 дней после вынесения такого решения, в противном случае налоговый орган обязан принять решение о возмещении.

Само возмещение НДС производится в следующем порядке.

1. Если у организации есть недоимки и пени по НДС или другим налогам и сборам или есть задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Данный зачет налоговые органы производят самостоятельно и сообщают о нем налогоплательщику в течение 10 дней. При этом в случае, если недоимка по НДС образовалась в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм НДС, и она не превышает сумму, подлежащую возмещению, пеня на сумму недоимки не начисляется.

2. Если у организации нет недоимок и пеней по НДС и другим налогам или задолженности по присужденным налоговым санкциям, суммы, подлежащие возмещению:

– либо засчитываются в счет текущих платежей по НДС или иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ или в связи с реализацией работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами,

– либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

В последнем случае налоговые органы обязаны не позднее последнего дня трехмесячного периода, отведенного на проверку и вынесение решения, вынести и направить на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства решение о возврате сумм НДС. Федеральное казначейство обязано осуществить возврат в течение двух недель после получения решения налогового органа (причем в случае, когда такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом).

При нарушении вышеуказанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Применение налоговых вычетов

Применение ставки 0 процентов по экспортным операциям означает, что «входящий» НДС, связанный с данными операциями, может быть предъявлен к вычету.

Согласно пункту 3 статьи 172 Налогового кодекса РФ такие вычеты производятся на основании отдельной налоговой декларации по ставке 0 процентов, причем только при представлении пакета документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ.

Иными словами, предъявлять НДС по материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспортных операций, можно только после фактического осуществления экспорта и сбора всех документов. На практике это приводит к некоторым сложностям.

Во-первых, в случае, если организация предъявила НДС, уплаченный поставщикам товаров, к вычету сразу после оплаты этих товаров – например, если она не предполагала реализовывать их на экспорт – а впоследствии все же отгружает данные товары на экспорт, ей необходимо восстановить соответствующие суммы НДС, приходящиеся на товары, отгружаемые на экспорт. Эти суммы показываются по строке 170 раздела 2.1 «обычной» налоговой декларации по НДС за тот месяц, в котором произошла реализация товаров на экспорт. И хотя напрямую в главе 21 Налогового кодекса РФ момент восстановления НДС в подобной ситуации не прописан, в письме Минфина России от 11 ноября 2004 года № 03-04-08-117 разъяснялось, что сделать это нужно не позднее того налогового периода, в котором была оформлена на экспорт грузовая таможенная декларация. А уже после подтверждения права на применение ставки 0 процентов данные суммы НДС будут снова предъявлены к вычету, но отражаться они будут уже в декларации по НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, причем за тот месяц, в котором собран полный пакет документов, прописанный в статье 165 Налогового кодекса РФ.

Во-вторых, в случае, если организация осуществляет одновременно реализацию продукции (товаров) как на территории России, так и на экспорт, ей придется вести раздельный учет «входящего» НДС. При этом порядок его осуществления применительно к экспортным операциям в Налоговом кодексе не прописан (в п. 4 ст. 149 и п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ речь идет о раздельном учете операций, облагаемых и не облагаемых НДС, что не имеет места в нашем случае – ведь при экспорте речь идет об осуществлении операций, облагаемых НДС по ставке 0 процентов). Однако в пункте 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ указано, что порядок определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов, должен быть установлен принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Следовательно, для обеспечения правильности заполнения налоговых деклараций и осуществления расчетов по НДС в связи с осуществлением экспортных операций организации следует самостоятельно разработать и закрепить в своей учетной политике порядок раздельного учета сумм НДС по приобретаемому сырью, товарам, работам и услугам. При этом можно производить распределение «входного» НДС не только пропорционально выручке, но и пропорционально себестоимости реализованной продукции, стоимости закупленных товаров или иной базе.

Если экспортным контрактом предусмотрено получение аванса

В соответствии с пунктом 9 статьи 154 Налогового кодекса РФ суммы оплаты (полной или частичной), полученные в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, в налоговую базу не включаются вплоть до момента определения налоговой базы в порядке, предусмотренном статьей 167 Налогового кодекса РФ. Напомним, что согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов.

Таким образом, в настоящее время с сумм полученных от иностранных покупателей авансов начислять НДС не нужно.

Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг

При экспорте работ и услуг действуют те же правила, что и при экспорте товаров. В частности, согласно пункту 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации услуг, связанных с производством и реализацией товаров на экспорт, в т.ч. с сопровождением, транспортировкой, погрузкой, перегрузкой экспортируемых и импортируемых товаров, а также при оказании услуг по международным перевозкам пассажиров и багажа, при выполнении работ в космическом пространстве, при реализации товаров и услуг дипломатическим представительствам и их персоналу и выполнении некоторых других работ и услуг на экспорт применяется налоговая ставка 0 процентов.

Для подтверждения права на применение ставки 0 процентов при выполнении работ или оказании услуг, указанных в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ, необходимо представлять документы, перечень которых для каждого вида услуг и работ установлен в статье 165 Налогового кодекса РФ. Как мы уже отметили, если пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. При реализации работ (услуг) – в частности, предусмотренных статьей 164 Налогового кодекса РФ – в подобной ситуации нужно учитывать, что днем отгрузки будет считаться день выполнения работ (оказания услуг).

В случае, если организация получает аванс в счет выполнения работ или оказания услуг на экспорт, она обязана уплатить НДС – так же, как и при экспорте товаров. Исключение составляют случаи получения авансов в счет предстоящего выполнения на экспорт работ или услуг, включенных в Перечень работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также при осуществлении комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве, длительность производственного цикла выполнения (оказания) которых составляет свыше шести месяцев, утвержденный постановлением Правительства РФ от 16.07.03 № 432.

Осуществляя выполнение работ или оказание услуг по договору с иностранными заказчиками необходимо обращать особое внимание на то, что является местом реализации данных работ или услуг. Ведь если местом выполнения работ или оказания услуг будет признана территория РФ, они должны облагаться НДС в общеустановленном порядке – т.е. по ставке 18 процентов (или по ставке 10 процентов в зависимости от вида услуг).

Для того, чтобы определиться с местом реализации работ или услуг, необходимо изучить статью 148 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 1 данной статьи территория РФ признается местом реализации работ или услуг в следующих случаях:

1) если работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ – например, если речь идет о строительных, монтажных, строительно-монтажных, ремонтных, реставрационных работах или работах по озеленению объектов, принадлежащих иностранцам, но расположенных на территории РФ;

2) если работы (услуги) связаны с движимым имуществом, находящимся на территории РФ (например, если речь идет о ремонте автомобиля иностранного гражданина во время его путешествия по России);
3) если услуги фактически оказываются на территории РФ в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта (например, если иностранцы приехали в российский санаторий или дом отдыха и оплатили путевки в валюте);

4) если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ – например, если заказчиком является постоянное представительство или филиал иностранной организации в России, этот принцип применяется в отношении услуг по продаже патентов, лицензий, авторских прав, консультационных, юридических, бухгалтерских, рекламных услуг, НИОКР и некоторых других работ и услуг;

5) если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ (в части выполнения работ или оказания услуг, не предусмотренных вышеуказанными принципами).

В соответствии с пунктом 4 статьи 148 Налогового кодекса РФ документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;

2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг) – например, акт сдачи-приемки работ или услуг.

Особенности исчисления акцизов при экспорте готовой продукции и товаров

Специфика экспорта подакцизных товаров

Организациям, осуществляющим экспортные операции со спиртом, спиртосодержащей и алкогольной продукцией, пивом, табачной продукцией, легковыми автомобилями и мотоциклами, бензином и моторными маслами – иными словами, с товарами, признаваемыми подакцизными согласно статье 181 Налогового кодекса РФ – необходимо обратить особое внимание на главу 22 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 Налогового кодекса РФ реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ (с учетом потерь в пределах норм естественной убыли), а также отдельные операции с нефтепродуктами, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта (предусмотренные в подп. 2, 3 и 4 п. 1 ст. 182 Налогового кодекса РФ) освобождаются от налогообложения акцизами.

Правда, для того, чтобы воспользоваться данным освобождением, необходимо исполнить все требования, предусмотренные статьей 184 Налогового кодекса РФ. В частности, в данной статье предусмотрено следующее.

1. Вообще не уплачивать акциз при экспорте подакцизных товаров согласно пункту 2 статьи 184 Налогового кодекса РФ можно только в том случае, если организация может представить в налоговую инспекцию поручительство банка или банковскую гарантию, предусматривающую обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления данной организацией в порядке и сроки, которые установлены пунктом 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ, документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и (или) пеней.

2. Если же организация получить такую гарантию или поручительство банка не может, ей необходимо уплатить акциз по экспортной сделке в общеустановленном порядке – т.е. так же, как при реализации подакцизных товаров на территории РФ. Правда, уплаченные таким образом суммы акциза подлежат возмещению на основании пункта 3 статьи 184 Налогового кодекса РФ и в порядке, предусмотренном статьей 203 Налогового кодекса РФ, после представления в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

Какими документами необходимо подтверждать факт экспорта для получения освобождения от уплаты акцизов.

В соответствии с пунктом 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ при вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории РФ для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза организация-экспортер обязана представить в налоговую инспекцию по месту своей регистрации в течение 180 дней со дня реализации данных товаров следующие документы:

1) контракт или копию контракта организации-экспортера с контрагентом на поставку подакцизных товаров;

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

3) грузовую таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенном режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (т.е. российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ);

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ (а при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу РФ с государством – участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров).

На практике возможны различные частные ситуации, порядок действий в которых также прописан в пункте 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ. В частности, в случае, если экспорт осуществляется через посредника, необходимо по первому пункту представлять посреднический договор или его копию, контракт или копию контракта между данным посредником и зарубежным контрагентом, а по второму пункту – платежные документы и выписку банка (их копии), которые подтверждают поступление выручки на счет посредника. Или если, например, выручка от экспорта поступила не от иностранного покупателя, с которым заключен контракт, а от третьего лица, то помимо платежных документов и выписки банка дополнительно представляются договоры поручения по оплате товаров между иностранным лицом и организацией, осуществившей платеж. А если валютная выручка не поступила на валютный счет организации, но это произошло в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, организация-экспортер должна представить в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территорию РФ. Также в пункте 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ особо прописан порядок оформления документов при экспорте подакцизных товаров, изготовленных из давальческого сырья, а также при вывозе нефтепродуктов трубопроводным и морским транспортом.

В соответствии с пунктом 8 статьи 198 Налогового кодекса РФ в случае, если организация не может представить вышеуказанные документы или предоставляет их в неполном объеме, она обязана уплатить акциз с данной сделки в порядке, установленном в отношении операций с подакцизными товарами на территории РФ.

Правда, если впоследствии организация сможет предоставить в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие освобождение от налогообложения, уплаченные суммы акциза подлежат возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 203 Налогового кодекса РФ.

Как получить вычет по акцизам

Если организация не смогла получить банковскую гарантию или поручительство или вовремя собрать документы, подтверждающие факт экспорта для получения освобождения от уплаты акциза, она обязана заплатить акциз, но имеет право на его возмещение (вычет).

Порядок получения данного вычета прописан в статье 203 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 4 статьи 203 Налогового кодекса РФ суммы акциза должны быть возмещены на основании документов, предусмотренных пунктом 7 статьи 198 Налогового кодекса РФ, перечень которых приведен выше в данной статье, в срок не позднее трех месяцев со дня представления данных документов. Этот срок дается налоговым органам для проведения проверки обоснованности налоговых вычетов, и по истечении данного срока налоговый орган должен принять решение либо о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм, либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В случае отказа в возмещении налоговый орган обязан предоставить организации мотивированное заключение в течение 10 дней с момента вынесения решения. Если же по истечении трех месяцев налоговый орган не вынес решение об отказе или не представил соответствующее заключение организации-налогоплательщику, он обязан принять решение о возмещении данных сумм акциза и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

Сумма акциза, подлежащая возмещению, в первую очередь зачитывается в счет погашения задолженности организации по недоимкам и пеням по акцизам, а также по другим налогам или по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого осуществляется возврат. Этот зачет налоговые органы производят самостоятельно и сообщают о нем налогоплательщику в течение 10 дней. При этом при наличии недоимки по акцизу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм, размер которой не превышает сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

**4. Порядок проведения аудиторской проверки экспортных торговых операций**

# Аудит экспортных операций является одним из самых трудоемких этапов проверки. Причиной этого является сложность бухгалтерского оформления и налогообложения таких операций. Порядок ведения организациями бухгалтерского учета экспортных торговых операций существенно зависит от условий, содержащихся в отдельных внешнеэкономических договорах (контрактах), применяемых в деловом обороте организации форм расчетов с иностранными покупателями, а также от формы выхода российского поставщика экспортного товара на внешний рынок — самостоятельно или через посредника.

В рамках аудита экспортных операций представляется целесообразным выделить 5 этапов:

* аудит движения экспортного товара от поставщика к покупателю;
* аудит накладных расходов по экспорту;
* аудит реализации и расчетов с иностранными покупателями;
* аудит экспортного НДС;
* аудит обязательной продажи части экспортной валютной выручки.

Аудит экспортных операций подразумевает осуществление следующих процедур:

* анализ документов (контрактов, паспортов сделок, инвойсов, коносаментов, международных товарно-транспортных накладных и пр.), подтверждающих формирование кредиторской или дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте;
* проверка перехода права собственности при совершении экспортных операций (в соответствии с международным правом или экспортными контрактами);
* проверка возмещения НДС при экспорте товаров;
* аудит экспортных операций с участием посредника (комиссионера, агента и т. п.).

Порядок тестирования системы внутреннего контроля.

Методика аудита экспортных торговых операций в значительной мере зависит от состояния системы внутреннего (внутрихозяйственного) контроля аудируемого лица. Если в организации отличная система внутреннего контроля, то риск аудита будет незначительным, а количество аудиторских свидетельств может быть меньше, чем при слабом внутреннем контроле. Аудитор должен достигнуть понимания системы внутреннего контроля, что способствует рациональному планированию и сбору аудиторских доказательств, выявлению конкретных контрольных моментов.

Проверка системы внутреннего контроля осуществляется перед составлением плана и программы проверки экспортных торговых операций. Для этого прибегают, как правило, к опросу (письменному и устному) работников предприятия. Преимущественно проверяют работы, которые совсем не подвергались контролю либо мало контролировались бухгалтерией (или другой внутренней службы предприятия).

Для оценки системы внутреннего контроля целесообразно провести тестирование. Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности: a) структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений; б) работоспособности средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

**Заключение**

Поступления от экспорта – существенный источник накопления капитала на нужды промышленного развития. Расширение экспорта позволяет мобилизовать и более эффективно использовать природные ресурсы и рабочую силу, что в конечном счете способствует росту производительности труда и росту доходов. Повышается значимость экспорта как источника столь необходимых стране валютных поступлений.

Наиболее высокие темпы экономического развития характерны для тех стран, где быстро расширяется внешняя торговля, особенно экспорт. Как показывает практика, организации, экспортирующие готовую продукцию, создают финансовую базу для самофинансирования, расширенного воспроизводства, решения проблем социального и материального поощрения персонала, а также для неуклонного роста собственного капитала. Организации-экспортеры являются важнейшим источником формирования доходов бюджета, как следствие этого государству необходимо стимулировать рост экспорта.

**Практическая часть**

Задача 1 “Операции покупки иностранной валюты”

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание хозяйственных операций | Курс ЦБ РФ | Сумма в валюте | Сумма в руб. | Дебет | Кредит |
| 1 | Перечислены с расчетного счета денежные средства, руб. |  |  | 67600 | 76 | 51 |
| для покупки иностранной валюты, долл. |  |  |  |  |  |
| 2 | Банк сообщил о покупке иностранной валюты | 25 | 2600 | 65000 | 57 | 76 |
| 3 | Зачислена на валютный счет иностранная валюта  | 26,5 | 2600 | 68900 | 52тек | 57 |
| 4 | Начислено комиссионное вознаграждение банку, руб. |  |  | 300 | 91-2 | 76 |
| 5 | Уплачено комиссионное вознаграждение банку с р/с в руб. |  |  | 300 | 76 | 51 |
| 6 | Начислена курсовая разница , руб. |  |  | 3900 | 57 | 91-1 |
| 7 | Определен финансовый результат от операции покупки валюты |  |  | 3600 | 91-9 | 99 |

Оборотно-сальдовая ведомость

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № счета | Субсчет | Остаток на начало | Обороты | Остаток на конец |
| Д | К | по Д | по К | Д | К |
| 51 |   | 67900 |   |   | 67900 |   |   |
| 52 |   | 68900  |   | 68900 |   |  |   |
| 57 |   |   |   | 68900 | 68900 |   |   |
| 76 |   |   | 2600  | 67900 | 65300 |  |   |
| 91 | 91-1 “Прочие доходы |   |   |   | 3900 |   | 3900 |
| 91-2 “Прочие расходы” |   |   | 300 |   | 300 |   |
| 91-9 “Сальдо прочих расходов и доходов” |   |   | 3600 |   | 3600 |   |
| 99 |   |   |   |   | 3600 |   | 3600 |
| Итого: |   | 136800 | 2600 | 209600 | 209600 | 3900 | 7500 |

Задача 4 –«Операции экспорта продукции»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Журнал хозяйственных операций | Сумма,руб.  | Сумма,ин.вал | Д |  К |
| 1. | Готовая продукция поступила на склад экспортера, руб. | 156 000 |  | 43.2 | 40.2 |
| 2. | Готовая продукция отгружена со склада экспортера, руб. | 156 000 |  | 45.2 | 43.2 |
| 3. | Контрактная цена товара, долл. |  | 18 000 |  |  |
| 4. | Акцептован счет транспортной организации за транспортировку по территории РФ, в том числе НДС 18%, руб. |  50 000 9 000 |  | 44.119.3.1 | 6060 |
| 5. | Начислена задолженность таможенному органу по сбору за таможенное оформление груза (по ГТД), руб.(0.1%/100%)\*26.5\*18000=477(0.05%/100%)\*18000=9(0.05%/100%)\*26.5\*18000=238,5 вал | 715,5 |  | 44.2 | 76 руб |
| 6. | Оплачена задолженность таможенному органу по сбору за таможенное оформление груза (по ГТД), руб. | 477238,5 | 9 | 76руб76вал | 5152тек |
| 7. | Отражена выручка от продажи товара на дату перехода права собственности | 468 000 |  | 62 | 90.1.2 |
| 8. | курс ЦБ РФ на дату перехода права собств. | 26 |  |  |  |
| Списывается производственная себестоимость отгруженной на продажу продукции на дату перехода права собственности | 156 000 |  | 90.2.2 | 45.2 |
| 9. | Списываются расходы на продажу (транспортные расходы и таможенные сборы) | 59 000477238,5 | 9 | 90.790.790.7 | 44.144.244.2 |
| 10. | Получена оплата за товар, долл.=26р. |  468 000  |  18 000 | 52тр.вал.сч | 62 |
| 11. | Начислена курсовая разница по счетам расчетов с покупателем | 9000 |  | 62 | 91.1 |
| 12. | Финансовый результат от продажи продукции списывается на счет прибылей и убытков | -261 284,5 |  | 99 | 90.9 |

Оборотно-сальдовая ведомость

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Счет | Сальдо на начало  | Оборот по Дебету | Оборот по кредиту |  Сальдо на конец  |
|   | Д | К |   |   | Д | К |
| 19-3-1  |   |   | 9 000,00  |   | 9 000,00  |   |
| 40-2 |   |   |   | 156 000,00  |   | 156 000,00  |
| 43-2 |   |   | 156 000,00  | 156 000,00  |   |   |
| 44-1 |  9000 |   | 50 000,00  | 59 000,00  |   |   |
| 44-2 |   |   | 715,50  | 715,50  |   |   |
| 45-2 |   |   | 156 000,00  | 156 000,00  |   |   |
| 51 |  50 000 |   |   | 477,00  |   | 49523  |
| 52 тек |   |   |   | 238,50  |   | 238,50  |
| 52тр вал.сч |   |  | 468 000,00  |   | 468 000,00  |   |
| 60 |   |  59 000 |   | 59 000,00  |   |  |
| 62 |   |   | 477 000,00  | 468 000,00  | 9 000,00  |  |
| 76руб |  238,5 |   | 477,00  | 715,50  |   |   |
| 76вал |   |  19 494 | 238,50  |  238,50  |  |  19 494 |
| 90-1-2 |   |   |   | 468 000,00  |   | 468 000,00  |
| 90-2-2 |   |   | 156 000,00  |   | 156 000,00  |   |
| 90-7 |   |   | 59 715,50  |   | 59 715,50  |   |
| 90-9 |   |   |  |  -261 284,50  |  -261 284,50  |  |
| 91-1 |   |   |   | 9 000,00  |   | 9 000,00  |
| 99 |  |  |  -261 284,50  |   |   | -261 284,50  |
| Итого |  59238,50 | 59238,50 | 1 271 862,00 | 1 271 862,00 | 440 431,00  | 440 431,00  |

**Задача 5- Операции импорта продукции.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание операции | Курс валюты | Сумма в $ | Сумма в рублях | Дебет | Кредит |
| 1 | Произведена предоплата за товар  |   |   |  |   |   |
|   | Контрактная цена товара, долл. | 25,5 | 28000 | 714 000,00р. | 60 | 52 |
|   | курс ЦБ РФ на дату оплаты товара |   |   |  |  |   |
| 2 | Оприходованы товары на дату перехода права собственности |   |   |  |  |   |
|   | Контрактная цена товара, долл |   |   |  |  |   |
|   | курс ЦБ РФ на дату оприходования товара | 26,5 | 28000 | 742 000,00р. | 15 | 60 |
| 3 | Начислена задолженность таможенному органу по сбору за таможенное оформление груза и таможенным пошлинам: |   |   |  |  |   |
|   | таможенные сборы в рублях  |   |   | 500,00р. | 15 | 76 |
|   | таможенные сборы в валюте  |   |   |  |  |   |
|   | таможенная пошлина, 5% |   |   | 37 100,00р. | 15 | 76 |
| 4 | Перечислена задолженность таможенному органу по таможенному сбору и таможенной пошлине |   |   | 37 600,00р. | 76 | 51 |
| 5 | Уплачен налог на добавленную стоимость таможенному органу согласно ГТД:  |   |   | 140 238,00р. | 19  68 | 68 51 |
|   |   |   |   |  |  |   |
| 6 | Начислена задолженность российской транспортной организации согласно счета и накладной, включая НДС 18 %, руб. |   |   | 94 400,00р. | 15 | 60 |
|   |   |   |   | 16 992,00р. | 19 | 60 |
| 7 | Перечислена с расчетного счета задолженность российской транспортной организации |   |   | 94 400,00р. | 60 | 51 |
| 8 | Товары поставлены на учет по покупной импортной стоимости:  |   |   |  |  |   |
|   |   |   |   | 874 000,00р. | 41 | 15 |
| 9 | Предъявлен к вычету НДС согласно счета транспортной организации: |   |   | 157 320,00р. | 68 | 19 |
| 10 | Начислена курсовая разница по счетам расчетов с поставщиком |   |   |  |  |   |
|   |   |   |   | 28 000,00р. | 60 | 91-1 |

 Оборотно-сальдовая ведомость

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| СЧЕТ | Остаток на начало отчетного периода | Обороты  | Остаток на конец года |
| Д | К | по Д | по К | Д | К |
| сч.15"Заготовление и преобретение материальных ценностей" |  |  | 874 000,00 | 874 000,00 |  |  |
| сч.19"НДС по преобретенным ценностям" |  |  | 157 320,00 | 157 320,00 |  |  |
| сч.41"Товары" |  |  | 874 000,00 |  | 874 000,00 |  |
| сч.51"Расчетные счета" | 300 000,00 |  |  | 272 238,00 | 27 672,00 |  |
| сч.52"Валютные счета" |  | 159 672,00 |  | 714 000,00 |  | 873 672,00 |
| сч.60"Расчеты с поставщиками и подрядчиками" | 16 992,00 |  | 836 400,00 | 853 392,00 |  |  |
| сч.68"Расчеты по налогам и сборам" |  | 157 320,00 | 297 558,00 | 140 238,00 |  |  |
| сч.76"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" |  |  | 37 600,00 | 37 600,00 |  |  |
| сч.91"Прочие доходы и расходы" |  |  |  | 28 000,00 |  | 28 000,00 |
| Итого: | 316 992,00 | 316 992,00 | 3 076 878,00 | 3 076 878,00 | 901 672,00 | 901 672,00  |

Задача 6 “Операции экспорта продукции через посредника” (у комитента)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание хозяйственных операций | Курс ЦБ РФ | Сумма в валюте | Сумма в руб. | Дебет | Кредит |
| 1 | Товар передан на комиссию комиссионеру по фактической себестоимости, руб. |  |  | 100000 | 45-2 | 43-2 |
| 2 | Оплачена комиссионером транспортировка до покупателя, |  |  | 28320 | 44-2 | 76кмр |
| НДС 18%, руб. |  |  | 4320 | 19 | 76кмр |
| 3 | Поступила валютная выручка в качестве предоплаты за товар на счет комиссионера |  |  |  |  |  |
| Контрактная цена товара, долл. | 26,5 | 10000 | 265000 | 52 | 76кмр |
| 4 | Отражена выручка от продажи товара на дату перехода права собственности, долл. | 28,5 | 10000 | 285000 | 76кмр вал | 90-1-2 |
| 5 | Списывается стоимость отгруженной на продажу продукции на дату перехода права собственности |  |  | 100000 | 90-2-2 | 45-2 |
| 6 | Отражены таможенные сборы, понесенные комиссионером за экспорт товара |  |  |  |  |  |
| в рублях |  |  | 1000 | 44-2 | 76кмр |
| 7 | Перечислена комиссионером задолженность таможенному органу по таможенному сбору | - | - | - | - | - |
| 8 | Начислено комиссионное вознаграждение комиссионеру, руб. |  |  | 26500 | 44-2 | 76кмр |
| 9 | Списываются расходы на продажу (транспортные расходы, комиссионное вознаграждение и таможенные сборы) |  |  |  |  |  |
| в рублях |  |  | 55820 | 90-7-2 | 44-2 |
| 10 | Удержано комиссионное вознаграждение из валютной выручки |  |  |  |  |  |
| в валюте (доллары США) | - | - | - | - | - |
| 11 | Перечислена валютная выручка комиссионером комитенту | 24,5 | 10000 | 245000 | 52транз | 76кмр вал |
| 12 | Перечислено комиссионное вознаграждение комитентом комиссионеру, руб. |  |  | 26500 | 76кмр | 51 |
| 13 | Начислены курсовые разницы по счетам расчетов |  |  | 40000 | 76кмр вал | 91-1 |
| 14 | Финансовый результат от продажи продукции списывается на счет прибылей и убытков |  |  | 129180 | 90-9-2 | 99 |
| 15 | Финансовый результат от прочих операций (курсовые разницы) списывается на счет прибылей и убытков |  |  | 40000 | 91-9 | 99 |

Оборотно - сальдовая ведомость

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | СУБСЧЕТ | Остаток на начало | Обороты  | Остаток на конец |
| Д | К | по Д | по К | Д | К |
| сч. 51 |   | 26 500,00р. |   |  | 26 500,00р. |   |   |
| сч. 52 | 52.тек "Текущий валютный расчетный счет" |  |   | 265 000,00р. |  |   |   |
| 52.тр "Транзтный валютный расчетный счет" |  |   | 245 000,00р. |  | 245 000,00р. |   |
| сч. 43 | 43.1 "Готовая продукция для российских потребителей" |  |   |  |  |  |   |
| 43.2 "Готовая продукция на экспорт" | 100 000,00р. |   |  | 100 000,00р. |  |   |
| сч. 44 | 44.1 "Раходы на продажу по продукции для российских покупателей" |  |   |  |  |  |   |
| 44.2 - раходы на продажу по экспортной продукции |  |   | 55 820,00р. | 55 820,00р. |  |   |
| сч. 45 | 45.2 "Товары, отгруженные на экспорт" |  | 40 140,00р. | 100 000,00р. | 100 000,00р. |  | 40 140,00р. |
| сч. 19 | 19.3 - "НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для изготовления экспортной продукции" |  |  | 4 320,00р. |  | 4 320,00р. |  |
| сч. 76 | 76.кмс.р "Расчёты с комиссионером в рублях" | 298 640,00р. |  | 26 500,00р. | 325 140,00р. |  |  |
| 76кмс.в "Расчёты с комиссионером в валюте" |  | 80 000,00р. | 325 000,00р. | 245 000,00р. |  |  |
| сч. 90 | 90.1.2 "Выручка от реализации экспортной продукции" |  |  |  | 285 000,00р. |  | 285 000,00р. |
| 90.2.2 "Себестоимость экспортной продукции" |  |  | 100 000,00р. |  | 100 000,00р. |  |
| 90.7.2 "Расходы на продажу по экспортной продукции" |  |  | 55 820,00р. |  | 55 820,00р. |  |
| 90.9.2 "Прибыль/убыток от продаж экспортной продукции"  |  |  | 129 180,00р. |  | 129 180,00р. |  |
| сч. 91 | 91.1 "Прочие доходы" |  |  |  | 40 000,00р. |  | 40 000,00р. |
| 91.2 "Прочие расходы" |  |  |  |  |  |  |
| 91.9 "Сальдо прочих доходов и расходов" |  |  | 40 000,00р. |  |  |  |
| сч. 99 |   |  |  |  | 169 180,00р. |  | 169 180,00р. |
| Итого: |   | 425 140,00р. | 120 140,00р. | 1 346 640,00р. | 1 346 640,00р. | 534 320,00р. | 534 320,00р. |

Задача 7 - операции импорта продукции через посредника

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Содержание операции | Курс валюты | Сумма в $ | Сумма в рублях | Дебет | Кредит |
| 1 | Произведена предоплата за товар на счет посредника |   |   |   | - | - |
|   | Контрактная цена товара, долл. | 27,5 | 17000 | 467 500,00р. | 52 | 76,7,1 |
| 2 | Оприходованы товары на дату перехода права собственности | 28,5 | 17000 | 484 500,00р. | 002 76.7.1 | 60 |
| 3 | таможенные сборы в рублях  |   |   | 1 000,00р. | 76.7 | 76.8 |
|   | таможенная пошлина в 5%  | - | - | 24 225,00р. | 76.7 | 76.8 |
| 4 | задолженность в рублях | - | - | 25 225,00р. | 76.8 | 51 |
| 5 | Начислен и уплачен посредником налог на добавленную стоимость таможенному органу согласно ГТД | - | - | 91 570,50р. | 76.7 68.НДС | 68.НДС 51 |
| 7 | Начислено агентское вознаграждение посреднику, руб. |   |   | 46750р.  7131,35 | 62 90.НДС | 90.1 68.НДС |
| 9 | Оприходованы товары по покупной импортной стоимости  | - | - | 484 500,00р. | - | 002 |
| 11 | Произведена оплата товара поставщику посредником, долл. | 27 | 17000 | 459 000,00р. | 60 | 52 |
| 12 | Начислена курсовая разница по счетам расчетов с поставщиком | 1 | 25500 | 25 500,00р. | 91.7 | 60 |
| 13 | Определен финансовый результат от оказания посреднических услуг |   |   | 39 618,65р. | 90.9 | 99 |

Оборотно-сальдовая ведомость

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| СУБСЧЕТ | Остаток на начало отчетного периода | Обороты  | Остаток на конец года |
| Д | К | по Д | по К | Д | К |
|  002 |   |   | 484500,00 | 484500,00 |   |   |
|  сч.51 |   |   |   | 116795,50 |   | 116795,50 |
| 52.тек"Текущий валютный" | 8500,00  |   | 467500,00 | 459000,00 |  |   |
|  сч.60 |   |   | 484500,00 | 484500,00 |   |   |
|  сч.62 |   |  | 46 750,00 |  25 500,00 | 21 250,00  |   |
| 68.НДС "Расчеты по НДС" |   | 7131,35  | 91570,50 | 98701,85 |   |  |
| 76.8."Расчеты с там.органом в рублях" |   | 24 225,00  | 25 225,00 | 1000,00 |  |   |
| 76.7.1"Расчеты с там.органом в валюте" |   | 17 000,00  | 484 500,00 | 467 500,00  |  |   |
| 76.7. "Расчеты с комитентом в рублях" |   |   | 92 570,50 |   |  |   |
| 90.1"Выручка от реализации" |   |   | 25 500,00  | 46 750,00 |   | 21 250,00 |
| 90.9"Прибыль/убыток от продажи" |   |   | 39618,65 |   | 39 618,65 |   |
| 90.3"НДС" |   |   | 7131,35 |   |   |   |
|  99. |   |   |   | 39618,65 |   | 39618,65 |
|   | 8500,00  | 48 356,35  | 2240959,65 | 2240959,65 | 60868,65 | 1308045,5 |

**Список литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
3. Налоговый кодекс Российской Федерации.
4. Уголовный кодекс Российской федерации.
5. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» N 129-ФЗ от 21.11.96
6. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 “Расходы организации”.
7. «Консультант Плюс»: Высшая школа, учебное пособие
8. Журнал “Консультант бухгалтера” №8, 2007 г.
9. Интернет ресурсы http://invest.antax.ru/