**Выпускная квалификационная работа**

**На тему:**

**«Бухгалтерский учет, аудит и анализ внешнеэкономической деятельности (на примере экспорта)»**

Москва 2005 г.

**Содержание**

ВВЕДЕНИЕ ……………………………………………………………………….. 3

**Глава 1**. Особенности бухгалтерского учета экспортных торговых

операции ……………………………………………………………………………6

1.1. Бухгалтерский учет экспортных торговых операций по прямому

контракту ………...………………………………………………………………...7

1.2. Особенности бухгалтерского учета экспортных торговых операций по договору поручения, комиссии, агентирования, заключенному с российским посредником. Консигнационный договор, заключенный с иностранным посредником ……………………………………………………………………… 21

**Глава 2**. Налогообложение экспортных торговых операций ………………… 37

2.1.Налогообложение экспортных торговых операций НДС и

акцизами ............……………………………………………………………. ……37

2.2.Особенности раздельного учета НДС при реализации экспортных

товаров .…………………………………………………………………………… 54

2.3. Особенности налогообложение экспортных торговых операций по договору комиссии, заключенному с иностранным посредником ….……….. 63

2.4. Расходы торговых организаций: разница в бухгалтерском и налоговом учете в соответствии с ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль» ……………………………………………………………………… 66

**Глава 3**. Аудит экспортных торговых операций ……………………………… 77

3.1.Основные нормативные акты, регламентирующие порядок бухгалтерского учета по импортным операциям …………………………….78

3.2. Объект аудита и источники информации …...…………………………….. 80

3.3. Порядок проведения аудиторской проверки экспортных торговых операций ………….………………………………………………………………. 82

3.4. Аудиторское заключение по финансовой(бухгалтерской) отчетности … .96

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ………………………………………………………………….. 103

**Библиографический список** ...…………………………………………………105

ПРИЛОЖЕНИЕ

**ВВЕДЕНИЕ.**

Внешнеэкономическая деятельность – это внешняя торговля (экспорт и импорт товаров, работ, услуг) и иные экономические взаимоотношения с иностранными государствами, организациями и иными гражданами.

В современных условиях хозяйствования многие российские организации стали активными участниками внешней торговли. Однако не всем им удается проводить внешнеторговые операции одинаково успешно, главным образом из-за отсутствия опыта самостоятельной работы на внешнем рынке. Кроме того, сложное законодательство, регулирующее внешнеэкономическую деятельность организаций, не всегда однозначно трактует отдельные хозяйственные ситуации, что также негативно сказывается на результативности внешнеторговых операций. Поэтому у российских бухгалтеров возникают определенные трудности при отражении в учете данных хозяйственных операций.

Целью данной выпускной квалификационной работы (ВКР) является построение типовой модели бухгалтерского учета операций по внешнеэкономической деятельности, что в свою очередь поможет бухгалтеру грамотно организовать работу на данном участке учета и избежать ошибок.

В качестве примера построения вышеупомянутой модели нами будет рассмотрен бухгалтерский учет экспортных торговых операций.

Статья 97 Таможенного Кодекса Российской Федерации определяет экспорт товаров как таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательства об их обратном ввозе на эту территорию. Причем понятие товара во внешнеэкономической деятельности гораздо шире применяемого в бухгалтерском учете. Под таможенный режим экспорта могут помещаться любые товары (кроме товаров, запрещенных к вывозу из Российской Федерации), как имеющиеся у продавца в момент заключения сделки, так и те, которые будут им созданы (приобретены) в будущем.

Под товаром во внешней торговле понимаются любое движение имущества, а также воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты (недвижимое имущество), являющиеся предметом внешнеэкономической сделки. Поэтому при рассмотрении порядка учета экспортных товаров затрагиваются также проблемы учета реализации на экспорт оборудования, сырья, материалов и прочих материально-производственных запасов.

Для достижения упомянутой выше цели ВКР необходимо поставить следующие задачи:

- определить особенности экспортных торговых операций, которые отличают их от торговых операций, осуществляемых на внутреннем рынке Российской Федерации;

- выявить проблемные области осуществления и учета операций по экспортным торговым договорам;

- рассмотреть и проиллюстрировать на примерах возможные варианты отражения в бухгалтерском учете нетипичных ситуаций при реализации товара на экспорт.

Для выполнения поставленных задач, нам считается целесообразнее всего построить данную ВКР следующим образом.

Структура ВКР состоит из трех частей. В первой части работы рассказывается об особенностях отражения в бухгалтерском учете экспортных торговых операций по прямым торговым контрактам и через посредников. Здесь наглядно показаны отличия в вариантах совершения и учета торговых экспортных сделок, а также преимущества и недостатки каждой из формы реализации экспортного товара.

Вторая глава выпускной квалификационной работы направлена на рассмотрение вопроса налогообложения экспортных торговых операций. Данная проблема очень актуальна ввиду того, что для экспортных операций предусмотрен иной порядок налогообложения, нежели при реализации торов, работ или услуг на территории РФ, в связи с чем за экспортом товаров установлен усиленный контроль со стороны налоговый органов. Представленный нами в этой части работы материал направлен на решение основного вопроса – порядка раздельного учета НДС при реализации экспортных товаров.

Результаты экспортной торговой деятельности российских организаций, отражающиеся в бухгалтерском учете и отчетности, анализируются различными пользователями этой отчетности. Достоверность рассматриваемой финансовой (бухгалтерской) отчетности особенно важна для внешних пользователей. Для подтверждения результатов финансово-хозяйственной деятельности организации привлекают независимую аудиторскую проверку. В связи с этим, вопрос разработки методики проведения аудита экспортных торговых операций весьма актуален в настоящее время.

Поэтому в третьей части работы на практическом примере нами были рассмотрены порядок и особенности проведения аудита экспортных торговых операций.

При написании данной ВКР помимо учебных пособий и нормативных законодательных актов, использовались статьи опубликованные в периодических изданиях, а также эксклюзивные авторские консультации (в системе «КонсультантПлюс»).

**Глава 1. Особенности бухгалтерского учета экспортных торговых операций**.

Порядок ведения организациями бухгалтерского учета экспортных торговых операций существенно зависит от условий, содержащихся в отдельных внешнеэкономических договорах, 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. Нам представляется целесообразным в бухгалтерском учете операций по экспорту товара выделить четыре этапа:

1. учет движения экспортного товара от поставщика к покупателю;

2. учет накладных расходов;

3. учет реализации и расчетов с иностранными покупателями;

4. учет обязательной продажи части экспортной валютной выручки.

Проведению каждой экспортной операции предшествует заключение контракта, являющегося основой для ее последующего отражения в бухгалтерском учете.

Схемы продвижения российских товаров на зарубежный рынок весьма разнообразны. Наиболее типичны следующие:

- поставка по прямому контракту, заключенному с иностранным покупателем;

- поставка по договору поручения, комиссии, агентирования, заключенному с российским посредником;

- поставка по консигнационному договору, заключенному с иностранным посредником.

Рассмотрим особенности отражения каждой из ситуации в бухгалтерском учете.

**1.1. Бухгалтерский учет экспортных торговых операций по прямому контракту.**

Прежде чем говорить об особенностях отражения в бухгалтерском учете экспорта товаров по прямому контракту, определим, что прямыми отправками называются международные перевозки грузов, которые осуществляются без перевалки и хранения. Они оформляются единым транспортным документом – международной накладной, которая выписывается в пункте отправления.

Однако стоит заметить, что прямые отправки товаров возможны только в те страны, с которыми на межгосударственном уровне имеются соглашения о прямом международном сообщении.

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете экспорта товара по прямому соглашению по предложенным нами ранее этапам.

В зависимости от принятого в учетной политике организации момента реализации синтетический учет отгруженных на экспорт товаров осуществляется либо на счете 45 «Товары отгруженные», либо на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Так, большинство специалистов рекомендуют использовать счет 45, если экспортный контракт предусматривает переход права собственности на отгруженные товары на пути продвижения к иностранному покупателю. При этом отраженная на счете 45 стоимость отгруженных на экспорт товаров показывает, что эти товары находятся в пути, но право собственности на них пока принадлежит российскому продавцу.

Для учета отгруженных на экспорт товаров используется субсчет 45-1 «Товары, отгруженные экспортные», на котором экспортная продукция находится до отражения в учете реализации (т.е. до момента перехода права собственности на нее к покупателю).

Когда со страной импортера имеется соглашение, определяющее поставку продукции в прямом грузовом международном сообщении без переоформления транспортных документов, отгруженные по прямым поставкам экспортные товары отражаются на отдельном субсчете «Экспортные товары по прямым поставкам». Экспортные товары, отгруженные по прямым поставкам, принимаются на учет и сразу списываются на реализацию, т.е. дальнейший учет их движения не ведется:

Дт 45, субсчет 2 «Экспортные товары по прямым поставкам»

Кт 43, субсчет 1 «Экспортные товары на складах поставщиков», 41 «Товары, предназначенные для реализации на экспорт»

Дт 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость»

Кт 45, субсчет 2 «Экспортные товары по прямым поставкам».

В процессе осуществления внешнеторговых операций российский поставщик несет определенные расходы, связанные с реализацией товаров на экспорт. Их принято называть накладными (коммерческими) расходами.

Синтетический учет коммерческих расходов ведется на собирательно-распределительном счете 44-1 «Накладные расходы по экспорту». При осуществлении экспортных операций к нему следует открывать субсчета второго порядка:

44-11 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в рублях»;

44-12 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в иностранной валюте»;

44-15 «Общеторговые накладные расходы по экспорту».

Отражение отдельных коммерческих расходов на счетах зависит от того, на каком этапе продвижения товаров к иностранному поставщику они имели место. Если такие расходы возникли на таможенной территории Российской Федерации, то их формирование следует отражать по дебету субсчета 44-11 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в рублях». Если расходы имели место за границей, то их учет должен вестись на субсчете 44-12 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в иностранной валюте».

Распределение коммерческих расходов между сторонами внешнеэкономической сделки является одной из важнейших особенностей реализации товаров за границу Российской Федерации. По внешнеторговым сделкам состав таких расходов у продавца и покупателя определяется базисными условиями поставки, содержание которых изложено в Международных правилах толкования торговых терминов Инкотермс (международный правовой документ, применяющийся во внешнеторговой деятельности). С точки зрения распределения обязанностей и расходов по доставке все базисные условия поставок разделены на четыре группы:E, F, C, D.

Условия поставки EXW – с завода, предполагает, что продавец передает товар в распоряжение покупателя на своем предприятии, и с этого момента его обязательства по поставке считаются выполненными.

В группу F входят три вида поставки на условиях перевозки груза силами покупателя. Для всех трех базисных условий этой группы общим является то, что продавец передает товар перевозчику на территории своей страны, но перевозчик предоставляется покупателем.

В группу С входят виды поставок на условиях перевозки силами продавца. Общим для условий поставки групп F и C является то, что выполнение обязательств продавца по поставке товара наступает с момента передачи его перевозчику, хотя по базисным условиям поставки группы F перевозка осуществляется силами покупателя (он предоставляет транспорт и оплачивает перевозку), а по условиям группы С – силами продавца.

В группу D входят такие условия поставки, согласно которым продавец несет ответственность за прибытие товара в порт или согласованный пункт назначения. Особенностью условий поставки группы D является то, что договоры купли-продажи, заключенные на условиях этой группы, не предусматривают заключения продавцом договора страхования.

Следует отметить, что информация о товарах, отгруженных на условиях F, C и D, первоначально найдет отражение на счете 45. Их списание, как мы уже говорили, происходит в момент перехода к импортеру права собственности одновременно с признанием выручки. При этом нет необходимости отражать на счете 45 информацию о товарах, отгруженных на условиях поставки EXW, разумеется, если право собственности на экспортный товар переходит к покупателю в момент исполнения продавцом своих обязательств по поставке.

Несоблюдение оговоренных в контракте терминов может привести к необоснованному завышению произведенных расходов, и, как следствие, к занижению в налоговом учете налогооблагаемой базе по налогу на прибыль.

Проиллюстрируем это на примере.

Российская организация «Альфа» заключила контракт на поставку экспортного товара иностранной компании «Омега» на условиях FAS (Санкт-Петербург). Расходы по доставке товара в порт Санкт-Петербурга составили 5000 руб., расходы по доставке товара иностранному партнеру - 45 000 руб.

Право собственности на товар переходит к иностранному покупателю в момент исполнения российским продавцом своих обязательств по поставке.

По условиям поставки российская сторона оплачивает все расходы, имеющие место до размещения товара в указанном порту. Поэтому в бухгалтерском учете организации «Альфа» на сумму расходов по доставке товара в порт Санкт-Петербурга должна быть сделана запись:

Дт 44-11 Кт 60 – 5000 руб.- начислены расходы по доставке товара в порт Санкт-Петербурга.

Дт 60 Кт 51 – 5000 руб.- оплата транспортных расходов.

Перевозку товара до места назначения оплатила также организация «Альфа» и, не являясь больше собственником этого товара, ошибочно включила ее стоимость в соответствующую статью накладных расходов:

Дт 44-11 Кт 60 - 45 000 руб. - начислены расходы по доставке товара иностранному покупателю.

Дт 60 Кт 51 – 45 000 руб. – оплачены транспортные расходы.

В результате полная себестоимость реализованного на экспорт товара оказалась завышена на 45 000 руб.:

Дт 90-2 Кт 44-11 - 50 000 руб. (5000 руб. + 45 000 руб.).

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль оказалась занижена также на 45 000 руб.

В приведенной ниже таблице 1. мы подробнее рассмотрели состав коммерческих расходов у экспортера в соответствии с условиями поставки Инкотермс. При работе над таблицей мы исходили из условия, что право собственности и риск случайной гибели переходят одновременно.

**Таблица 1.**

**Формирование коммерческих расходов по экспорту товаров**

**в учете у экспортера**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Условия поставки** | **Вид транспорта** | **Переход риска случайной гибели** | **Расходы на перевозку** | **Расходы на страхование** | **Расходы на таможенное оформление** |
| EXW  С завода (наименование пункта) | Любой | В момент передачи товаров на складе продавца | Нет | нет | Нет |
| FCA  Франко-перевозчик (наименование пункта) | Любой | В момент передачи товара перевозчику, названному импортером, в указанном пункте. | Оплачивает все расходы от склада до пункта сдачи товаров перевозчику. | Оплачивает страхование любых рисков от склада до пункта сдачи товаров перевозчику. | При вывозе из РФ |
| FAS  Свободно вдоль борта судна (наименование порта отгрузки) | Водный | В момент размещения товара на пристани вдоль борта судна, указанного импортером в согласованном порту отгрузки. | Оплачивает все расходы от склада до указанной пристани. | Оплачивает страхование всех рисков от склада до размещения товаров на указанной пристани. | Нет |
| FOB  Свободно на борту (наименование порта отгрузки) | Водный | В момент фактического перехода товара через поручни судна, указанного импортером в согласованном порту отгрузки. | Оплачивает все расходы от склада до сдачи товаров указанному перевозчику. | Оплачивает страхование любых рисков от склада до сдачи товаров указанному перевозчику. | При вывозе из РФ |
| CFR  Стоимость и фрахт (наименование порта назначения) | Водный | В момент перехода товара через поручни судна в порту отгрузки | Оплачивает все расходы от склада до порта отгрузки, а также перевозку до порта назначения. | Оплачивает страхование любых рисков от склада до порта отгрузки. | При вывозе из РФ. |
| CIF  Стоимость, страхование и фрахт (наименование порта назначения) | Водный | В момент перехода товара через поручни судна в порту отгрузки | Оплачивает все расходы от склада до порта отгрузки, а также перевозку до порта назначения | Оплачивает страхование любых рисков от склада до порта отгрузки, а также страхование товаров на время морской перевозки. | при вывозе из РФ. |
| CPT  Перевозка оплачена до (указанного пункта) | Любой | В момент передачи товара перевозчику. | Оплачивает все расходы от склада до порта отгрузки, а также перевозку до указанного пункта. | Оплачивает страхование любых рисков от склада до передачи товара перевозчику. | При вывозе из РФ. |
| CIP  Перевозка и страхование оплачены до (указанного пункта) | Любой | В момент передачи товара перевозчику. | Оплачивает все расходы от склада до порта отгрузки, а также перевозку до указанного пункта. | Оплачивает страхование любых рисков от склада до передачи товара перевозчик, а также страхование товаров на время перевозки до указанного пункта. | При вывозе из РФ. |
| DAF  Поставка до границы (указанного пункта) | Любой | В момент передачи товара в согласованном пункте на границе. | Оплачивает все расходы от склада до указанного пункта на границе. | Оплачивает страхование любых рисков от склада до указанного пункта на границе. | При вывозе из РФ. |
| DES  Поставка с судна (наименование порта назначения) | Водный | В момент передачи товара на борту судна в порту, указанном импортером. | Оплачивает все расходы от склада до сдачи товаров на борту указанного судна в порту назначения. | Оплачивает страхование любых рисков от склада до сдачи товара на борту указанного судна в порту назначения. | При вывозе из РФ. |
| DEQ  Поставка с пристани (наименование порта назначения) | Водный | В момент передачи товара на согласованной пристани в порту назначения, указанном импортером. | Оплачивает все расходы от склада до порта. | Оплачивает страхование всех рисков от склада до порта назначения. | При вывозе из РФ и ввозе в страну покупателя. |
| DDU  Поставка без оплаты пошлины (наименование пункта назначения) | Любой | В момент передачи то вара в согласованном пункте назначения. | Оплачивает все расходы от склада до указанного пункта назначения. | Оплачивает страхование любых рисков от склада од указанного пункта назначения. | При вывозе из РФ. |
| DDP  Поставка с оплатой пошлины (наименование пункта назначения) | Любой | В момент передачи то вара в согласованном пункте назначения | Оплачивает все расходы от склада до указанного пункта назначения | Оплачивает страхование любых рисков от склада од указанного пункта назначения | При вывозе из РФ и ввозе в страну покупателя. |

Следует обратить внимание, что непредвиденные расходы оплачивает сторона, на которой лежит риск случайной гибели товаров.

Коммерческие расходы включают:

- расходы на тару и упаковку товаров на складах готовой продукции;

- расходы по доставке товаров к пункту отправления;

- расходы по погрузке товаров в транспортные средства, разгрузке, хранению, перевалке;

- расходы по транспортировке;

- расходы по страхованию грузов в пути;

- комиссионные сборы, уплачиваемые посредническим внешнеторговым и иным фирмам;

- расходы по организации выставок как внутри страны, так и за рубежом;

- экспортные и импортные пошлины;

- расходы на рекламу;

- сборы за таможенное оформление товаров;

- другие аналогичные по назначению расходы.

Это так называемые текущие накладные расходы. Однако в процессе осуществления экспортных операций возникают и непроизводительные расходы, которые объективно не характерны для подобных операций. К их числу относятся штрафы, пени, неустойки, выплачиваемые иностранным покупателям, транспортно-экспедиторским и другим организациям.

Практика внешнеторговой деятельности показывает, что организации нередко включают эти расходы в соответствующие статьи накладных расходов и тем самым некорректно формируют полную себестоимость отгруженных на экспорт товаров. Такие расходы следует относить в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Коммерческие расходы на упаковку и транспортировку включаются в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. При невозможности их списания подобным образом используется косвенный метод распределения накладных расходов. При этом за основу в качестве базы распределения могут быть взяты вес, объем, производственная себестоимость и другие показатели исходя из отраслевой специфики. Если же указанные расходы осуществляются в цехах, изготавливающих продукцию, то они не относятся к коммерческим расходам, а являются составной частью текущих производственных издержек.

Ежемесячно коммерческие расходы относятся на себестоимость экспортного товара. Порядок включения сумм накладных расходов в полную себестоимость экспортного товара поставлен в зависимость от того, перешло ли право собственности на него к иностранному покупателю. Если право собственности на экспортный товар перешло к иностранному покупателю, то включение сумм накладных расходов в его полную себестоимость отражается корреспонденцией:

Дт 90-2 «Себестоимость продаж»

Кт 44 «Расходы на продажу», соответствующий субсчет

- списаны расходы, относящиеся к проданным товарам.

В противном случае в учете организации-экспортера должна быть сделана запись:

Дт 45, субсчет 2 «Экспортные товары по прямым поставкам»

Кт 44 «Расходы на продажу», соответствующий субсчет

- списаны расходы, относящиеся к отгруженным товарам.

При отражении в бухгалтерском учете накладных расходов необходимо соблюдать принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что отдельные накладные расходы должны быть учтены в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от оплаты. Следовательно, фактически имевшие место в данном отчетном периоде, но не оплаченные накладные расходы нужно относить на субсчета, предназначенные для учета накладных расходов по экспорту, по начислению:

Дт 44 субсчет «Накладные расходы по экспорту, подлежащие оплате»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

- начислены накладные расходы по экспорту, подлежащие оплате.

В силу того же принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности нельзя относить на субсчета, предназначенные для учета накладных расходов по экспорту, авансовые платежи в счет предстоящих расходов. На наш взгляд, их следует учитывать как расходы будущих периодов, а затем уже по факту списывать на субсчета 44-11 и 44-12. Приведем пример**.**

10 февраля 2005 г. российская организация «Альфа» перечислила таможне авансом 1000 руб. в счет предстоящей оплаты экспортной таможенной пошлины. 18 марта 2005 г., «Альфа» представила в таможенный орган грузовую таможенную декларацию и заверенную ксерокопию с оригинала паспорта сделки. Сумма экспортной таможенной пошлины составила 1000 руб.

В бухгалтерском учете «Альфа» на 10.02.2005 должны быть сделаны следующие записи:

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кт 51 – 1000 руб. - перечислены таможне средства в счет предстоящей оплаты экспортной таможенной пошлины;

Дт 97 «Расходы будущих периодов»,

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 1000 руб. – начислена экспортная таможенная пошлина в виде аванса, как расходы будущих периодов.

18 марта 2005 года в бухгалтерском учете «Альфа» будут сделаны следующие записи:

Дт 44-11 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в рублях»

Кт 97 «Расходы будущих периодов» - 1000 руб.

- сумма экспортной таможенной пошлины отнесена на текущие накладные расходы после представления в таможенный орган ГТД.

Авансовые платежи в счет предстоящих расходов можно также учитывать и как авансы выданные:

Дт 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»

Кт 51 - 1000 руб. - перечислены таможне средства в счет предстоящей оплаты экспортной таможенной пошлины;

Дт 44-11 «Накладные расходы по экспорту и реэкспорту в рублях»

Кт 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным» - 1000 руб.

- после представления в таможенный орган ГТД сумма экспортной таможенной пошлины отнесена на текущие накладные расходы.

Основными признаками экспортного контракта как международного договора купли-продажи являются переход права собственности на имущество от продавца к покупателю и оплата покупателем переданной ему собственности.

Неправильно отождествлять момент перехода права собственности только с передачей товара, которая определяется исключительно базисными условиями поставки и означает только исполнение продавцом своих обязательств по поставке товара. Причем передача товара и исполнение продавцом своих обязательств по поставке могут не совпадать с моментом передачи товара покупателю в фактическое пользование. Как и передача (поставка) товара, переход права собственности на него может не совпадать с передачей товара покупателю в фактическое пользование; он может наступить раньше или позже этого момента. Поэтому момент перехода права собственности рекомендуется зафиксировать в контракте, поскольку Конвенция ООН о международных договорах купли-продажи, подписанная в Вене 11 апреля 1980 г., вопрос о переходе права собственности не рассматривает, в других документах международного характера этот вопрос также не затрагивается.

В связи с необходимостью использования курса Банка России на определенную дату для пересчета сумм иностранной валюты в рубли в целях бухгалтерского учета следует также позаботиться о том, чтобы дата перехода права собственности, устанавливаемая в контракте, была определенной и во избежание споров подтверждалась документом. Например, если право собственности переходит по сдаче товара перевозчику, следует добавить слова: «что подтверждается датой коносамента (или международной железнодорожной накладной, другим документом)». Кроме того, организациям следует иметь в виду, что дата перехода права собственности, указываемая в контракте, не должна противоречить условиям поставок. В международной практике переход права собственности осуществляется обычно в момент перехода от продавца к покупателю рисков случайной гибели или утраты товаров.

При наступлении момента перехода права собственности в бухгалтерском учете экспортера должна быть отражена реализация экспортного товара, означающая смену его собственника. В зависимости от момента перехода права собственности реализация отражается в учете двумя способами.

Если право собственности переходит от продавца к покупателю по оплате поставленного товара, то реализация оформляется бухгалтерской записью:

Дт 52, субсчет «Транзитный валютный счет»

Кт 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте»

- поступила на транзитный валютный счет продавца плата за поставленный товар

Дт 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте»

Кт 90, субсчет «Выручка»

– отражена выручка от продажи (реализация) продукции в связи с переходом права собственности на нее к покупателю.

Во всех остальных случаях, кроме оплаты, когда бы этот момент ни наступил, реализация в бухгалтерском учете отражается корреспонденцией:

Дт 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте»

Кт 90 субсчет «Выручка».

Также на момент перехода права собственности подлежит списанию с баланса продавца отгруженный на экспорт товар как уже не принадлежащее ему имущество:

Дебет 90, субсчет «Себестоимость продаж»

Кт 45, субсчет 2 «Экспортные товары по прямым поставкам».

Вместе с тем международные стандарты расчетов требуют считать моментом реализации дату отгрузки товара.

Отправив товар непосредственно в адрес иностранного покупателя, экспортер собирает документы для предъявления их к оплате. После оплаты покупателем предъявленных ему расчетных документов экспортная валютная выручка поступает в уполномоченный банк Российской Федерации и зачисляется на транзитный валютный счет экспортера, о чем банк не позднее следующего дня извещает своего клиента по форме с приложением выписки по транзитному валютному счету.

На основании полученного извещения и выписки банка в учете организации закрывается задолженность, числящаяся за иностранным покупателем:

Дт 52, субсчет «Транзитный валютный счет»

Кт 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте»

- поступила на транзитный валютный счет продавца плата за поставленный товар.

По действующему законодательству экспортеры обязаны часть валютной выручки от экспорта товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности продавать па внутреннем валютном рынке Российской Федерации.

В соответствии с Инструкцией Центрального Банка Российской Федерации от 30 марта 2004 года № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» ставка обязательной продажи валютной выручки от экспорта товаров составляет в настоящее время 10%. Согласно Инструкции организации могут осуществлять с транзитного валютного счета и добровольную продажу валютной выручки сверх сумм, подлежащих обязательной продаже. Если организацией были оплачены накладные расходы в иностранной валюте с текущего валютного счета, то на сумму этих расходов уменьшается выручка для обязательной продажи валюты.

Продажа иностранной валюты может быть осуществлена уполномоченным банком в течение двух рабочих дней после получения от экспортера соответствующего распоряжения и зачисления суммы иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, на отдельный лицевой счет «Средства в иностранной валюте для обязательной продажи на внутреннем валютном рынке Российской Федерации». Поэтому для отражения операций по обязательной продаже иностранной валюты необходимо использовать счет 57 «Переводы в пути».

Нельзя не сказать о том, что, согласно ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», организации обязаны стоимость активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, пересчитывать в рубли для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Указанный пересчет в рубли производиться по курсу Центрального Бака Российской Федерации, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Согласно Приложению к данному Положению, датой совершения операции в иностранной валюте в нашем случае будет дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации. В связи с постоянным изменением курса иностранной валюты возникает курсовая разница, которая принимается в бухгалтерском учете как внереализационный доход или внереализационный расход по счетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» соответственно. Приведем пример.

10 января 2004 г. на транзитный валютный счет организации «Альфа» была зачислена экспортная валютная выручка в сумме 10 000 долл. США. Курс Банка России на дату зачисления составлял 28,5 руб. за 1 долл. США.

16 января 2004 г. уполномоченный банк снял 10% поступившей экспортной валютной выручки с транзитного валютного счета организации «Альфа» и депонировал на специальном лицевом счете. Курс Банка России на дату депонирования составил 28,6 руб. за 1 долл. США.

18 января 2004 г. уполномоченный банк осуществил продажу части экспортной валютной выручки по биржевому курсу 28,65 руб. за 1 долл. США.

Размер комиссионного вознаграждения за осуществление операций по обязательной продаже части экспортной валютной выручки уполномоченный банк установил на уровне 1% от суммы продаваемой валюты (включая вознаграждение межбанковской валютной бирже).

В бухгалтерском учете организации «Альфа» будут сделаны следующие записи:

Дт 52-1 Кт 62, субсчет «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками в валюте» - 285 000 руб. (10 000 \* 28,5) - экспортная валютная выручка зачислена на транзитный валютный счет организации «Альфа»;

Дт 57 Кт 52-1 - 28 600 руб. (10 000 \* 0,1 \* 28,6) - сумма валюты, подлежащей обязательной продаже, депонирована на специальном лицевом счете уполномоченного банка;

Дт 52-2 Кт 52-1 – 257 850 руб. ((10 000 - 1000) \* 28,65) - оставшаяся часть экспортной валютной выручки зачислена на текущий валютный счет организации;

Дт 51 Кт 57 – 28 650 руб. (1000 \* 28,65) - рублевый эквивалент проданной части экспортной валютной выручки зачислен на расчетный счет организации.

На счете 52-1 вследствие повышения валютного курса возникла положительная курсовая разница, поэтому в бухгалтерском учете организации «Альфа» должна быть сделана запись:

Дт 57 Кт 91-1 - 1500 руб. (10 000 \* (28,65 - 28,5)).

За проведение операций, связанных с обязательной продажей части экспортной валютной выручки, уполномоченный банк удерживает комиссионное вознаграждение, которое в соответствии с п.9 Инструкции N 7 не должно превышать 1,3% суммы продаваемой иностранной валюты, включая расходы по выплате комиссионного вознаграждения межбанковским валютным биржам.

Организация «Альфа» должна уплатить уполномоченному банку комиссионное вознаграждение в размере 286,5 руб. (0,01 \* 28 650). В учете эта хозяйственная операция будет отражена следующим образом:

Дебет 91-2, Кредит 57 -716,25 руб.

**1.2. Особенности бухгалтерского учета экспортных торговых операций по договору поручения, комиссии, агентирования, заключенному с российским посредником. Консигнационный договор, заключенный с иностранным посредником**

Продавец экспортного товара для ведения успешной деятельности должен хорошо знать зарубежные рынки, цены на свой товар и условия торговли в каждой стране, а также требования покупателей к качеству товаров. Ему необходимо обладать разносторонней информацией о фирмах-покупателях, чтобы иметь правиль­ное представление об их платежеспособности, надежности и добросове­стности. Без таких знаний невозможно эффективно реализовать товар, и экспортеры, не имеющие достаточного опыта работы на внешнем рынке, зачастую вынуждены прибегать к услугам внешнеторговых по­средников, располагающих необходимыми сведениями и опытом рабо­ты. Использование услуг посредников освобождает экспортера от многих проблем, связанных с реализацией товара.

Однако привлечение посредников имеет и свои минусы: оно мало способствует освоению рынка товара, накоплению опыта работы на внешнем рынке и снижает доход от экспорта. Поэтому экспортеру не­обходимо решать: воспользоваться услугами посредника или самому искать покупателя и заключить с ним прямой контракт.

В начальный период внешнеэкономической деятельности привлечение квалифици­рованных посредников целесообразно, так как это помогает избежать потерь, вызванных недостаточным знанием рынка. В дальнейшем, по мере накопления опыта работы, можно заключать прямые контракты, а посредников использовать для получения от них информационно-консультационных услуг.

Взаимоотношения экспортера и посредника зависят от вида заклю­ченного между ними договора.

Российское законодательство предоставляет экспортеру и посреднику широкие возможности в выборе типа заключаемой сделки. Отношения между сторонами могут оформляться договором поручения, комиссии или агентирования, что в первую очередь определяет порядок ведения бухгалтерского учета экспортных операций.

Главные особенности посреднических сделок каждого типа представлены в таблице 2.

**Таблица 2.**

**Основные особенности посреднической сделки**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **База сравнения** | **Договор поручения** | **Договор комиссии** | **Агентский договор** |
| **Наименование экспортера** | Доверитель | Комитент | Принципал |
| **Наименование посредника** | Поверенный | Комиссионер | Агент |
| **Предмет договора** | Юридические действия | Сделка (одна или несколько) | Юридические и фактические действия |
| **Срок договора** | Определенный или неопределенный | Определенный | Определенный или неопределенный |
| **Возмездность договора** | Возмездный, если иное не предусмотрено договором | Возмездный | Возмездный |
| **Способ оформления полномочий посредника** | Доверенность, договор | Договор | Договор |
| **Участие посредника в расчетах с импортером** | Участвует | Вопрос решается в договоре комиссии | Вопрос решается в агентском договоре |
| **Ответственный по сделке перед импортером** | Доверитель | Комиссионер | Агент или принципал |
| **Ответственность посредника перед экспортером за действия импортера** | Не возникает | Возникает при условии поручительства комиссионера перед комитентом | Вопрос решается в агентском договоре |

Согласно п.1 ст.971 ГК РФ по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. При этом права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Как правило, в качестве поверенных выступают коммерческие представители - лица, постоянно оказывающие экспортерам посреднические услуги.

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п.1 ст.990 ГКРФ).

Таким образом, общим для первых двух форм посредничества является то, что поверенный и комиссионер выполняют юридические действия для экспортера за его счет. Однако между ними существует ряд отличий.

Так, комиссионер совершает в пользу экспортера более узкий круг юридических действий (только сделки по продаже товаров на внешнем рынке). Наряду с этим поверенному могут быть поручены и другие услуги, например, предъявление иска импортеру от имени экспортера. Если поверенный выполняет юридические действия от имени экспортера, то комиссионер совершает сделки от своего имени. Следовательно, ответственным перед иностранным покупателем в первом случае выступает экспортер, а во втором - посредник.

Поверенный никогда не несет ответственности перед экспортером за действия иностранного покупателя. В то же время договором комиссии такая ответственность может возлагаться на комиссионера, если последний примет на себя делькредере - ручательство перед экспортером за исполнение сделки импортером.

В соответствии с агентским договором одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершить по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала, либо от имени и за счет принципала (п.1 ст.1005 ГК РФ).

Вывозя товары через агента, экспортер может наделить его более широкими полномочиями, чем при иных формах посредничества. В частности, агент совершает в интересах экспортера не только юридические, но и фактические действия, не влекущие для экспортера правовых последствий.

Чаще всего экспортер ставит перед агентом общую задачу по продаже своих товаров, при этом имея в виду не только заключение внешнеторгового контракта, но и проведение рекламной кампании, осуществление мероприятий по изучению (освоению) рынка и др.

Агент может действовать от своего имени или от имени экспортера в зависимости от условий договора. Следовательно, если сделка совершается агентом от своего имени, то он приобретает права и становится обязанным по ней. В противном случае права и обязанности возникают непосредственно у экспортера.

Поскольку отношения между экспортером и агентом строятся либо по модели договора поручения, либо по модели договора комиссии, при их урегулировании используются правила, установленные для соответствующего договора.

По условиям внешнеторгового контракта грузоотправителем может выступать как экспортер, так и посредник. В первом случае отгрузка экспортером товаров иностранному покупателю оформляется теми же первичными документами, что и прямые экспортные поставки, во втором - товары передаются посреднику на основании внутренних транспортных накладных.

Если посредник выступает в роли грузоотправителя, то информация о наличии и движении экспортных товаров формируется им на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию", исходя из контрактных цен.

При этом экспортер для учета отгруженных на экспорт товаров использует субсчет 45-1 «Товары отгруженные экспортные».

Однако при непрямых отправках субсчет 45-1 не дает столь необходимой экспортеру информации о местонахождении товара. Для отражения в учете экспортного товара по всем этапам пути используются субсчета второго порядка, такие как: «Экспортные товары в пути в СНГ», «Экспортные товары в портах и на складах СНГ», «Экспортные товары в пути за границей» и т.д.

Посредник в процессе исполнения поручений экспортера несет расходы, которые для целей бухгалтерского учета следует разделить на:

- затраты, связанные с продвижением товаров на внешний рынок (транспортировкой, экспедированием, страхованием, таможенным оформлением и т.д.).

Все они, за исключением расходов на хранение, подлежат возмещению экспортером, и, следовательно, формируют дебиторскую задолженность;

- затраты, связанные с оказанием услуг экспортеру.

Указанные затраты обусловлены наличием у посредника договорных и иных отношений с третьими лицами (трудовых отношений с персоналом, финансовых отношений с государственными социальными внебюджетными фондами, арендных отношений с арендодателями и т.д.), поэтому их следует признавать расходами по обычным видам деятельности.

Планом счетов предусмотрено, что посреднические организации учет расходов, связанных с их деятельностью, ведут на счете 26 «Общехозяйственные расходы». При определении финансового результата указанные расходы можно полностью списать в дебет счета 90 «Продажи». Это разрешено пунктом 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации».

При этом учет расходов, возмещаемых посреднику экспортером, следует вести на счете 76, субсчет «Расчеты с экспортером по возмещаемым расходам».

Что касается разделения посреднических расходов, то на практике требование Гражданского кодекса РФ о совершении посредником действий за счет поручителя (экспортера) нередко понимается слишком буквально, т.е. как получение денежных средств от своего контрагента с последующим их расходованием по целевому назначению. На самом деле, это всего лишь один из возможных вариантов. Формулировка «за счет доверителя (комитента, принципала)» в действительности означает обязанность поручителя возместить посреднику понесенные расходы независимо от времени их фактического осуществления.

Суммы денежных средств, полученные посредником от поручителя для покрытия возмещаемых расходов, в налоговую базу по НДС не включаются (п.34 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2000 N БГ-3-03/447).

Рассмотрим порядок учет реализации экспортных товаров и расчетов с иностранными покупателями на примере договора комиссии.

Комиссионер на основании договора комиссии заключает контракт с иностранным покупателем от своего имени, но за счет комитента. Права и обязанности по контракту приобретает комиссионер.

При этом расходы, связанные с экспортом товаров (перевозка, страховка, экспедирование, хранение в пути, погрузка, разгрузка, перевалка, таможенное оформление и т.п.) могут оплачивать в иностранной валюте как комиссионер, так и комитент, в зависимости от условий договора комиссии.

Посредник, обеспечивая экспорт товаров, всегда действует в интересах и за счет своего контрагента.

Стоимость оказанных им услуг формирует доходы, в объем которых включаются:

- вознаграждение за совершение юридических и иных действий, полученное в твердой сумме или в процентах от цены сделки;

- вознаграждение за делькредере, полученное комиссионером в случае поручительства перед комитентом за исполнение импортером внешнеторгового контракта (п.1 ст.991 ГК РФ);

- дополнительная выгода, полученная комиссионером, совершившим сделку на более выгодных условиях, чем те, которые были указаны комитентом (ст.992 ГК РФ).

Вознаграждение за совершение юридических и иных действий, а также дополнительная выгода принимаются к учету как выручка от оказания услуг (счет 90 «Продажи», субсчет «Выручка», аналитический счет «Выручка от оказания посреднических услуг»), исходя из цены, установленной соглашением сторон. Если в договоре цена не предусмотрена и не может быть определена из его условий, то данное вознаграждение подлежит оплате по цене аналогичных услуг (п.3 ст.424 ГК РФ), а дополнительная выгода делится между посредником и экспортером поровну (ст.992 ГК РФ).

Вознаграждение за делькредере является операционным доходом, для учета которого используется счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Посреднические услуги не относятся к экспортным, поэтому все доходы подлежат обложению НДС. Исключение составляют доходы, полученные от оказания услуг по экспорту медицинских товаров и изделий художественных народных промыслов по перечням, утвержденным Правительством РФ.

Учет расчетов с экспортером посредник ведет на счете 76 «Расчеты с экспортером по возмещаемым расходам», предварительно открыв к нему следующие субсчета: «Расчеты с экспортером по экспортной выручке», «Расчеты с экспортером по авансам иностранных покупателей», «Расчеты с экспортером по вознаграждению», «Расчеты с экспортером по возмещаемым расходам».

Информация об обязательствах по делькредере формируется за балансом на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» в объеме ответственности посредника за импортера.

Посредник, исполнив поручение, формирует доходы после утверждения экспортером представленного отчета.

Если оказание услуги сопровождается ведением расчетов с иностранным покупателем, то в обязанности посредника входит получение и перевод выручки на счёт экспортера. При этом экспортная выручка не участвует в формировании доходов посредника, поскольку ее собственником является экспортер (п.3 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Банк не позднее рабочего дня, следующего за днем, когда деньги зачислили на транзитный валютный счет, направляет посреднику специальное уведомление. Его форма разрабатывается непосредственно в этом банке (п.3.1 Инструкции).

При поступлении валютной выручки на счет посредника, он либо перепоручает продать 10 % от нее экспортеру, либо делает это самостоятельно. Рассмотрим каждую из ситуаций.

Если обязательной продажей валюты будет заниматься экспортер, посреднику остается только перечислить ему валютную выручку за вычетом посреднического вознаграждения, а также сумм, израсходованных на:

- оплату транспортировки, страхования и экспедирования экспортированных товаров;

- уплату вывозных таможенных пошлин и сборов;

- комиссионное вознаграждение банку.

Чтобы перевести валюту экспортеру, посредник должен в течение семи дней после того, как получит выручку (одновременно со справкой), подать в банк распоряжение о перечислении денег на транзитный валютный счет своего комитента. Такое распоряжение составляют по форме, утвержденной банком (п.3.3 Инструкции). В рассматриваемом случае в нем нужно проставить надпись «Обязательная продажа не произведена».

Важное нововведение касается посреднического вознаграждения. Прежде посредник должен был также продать часть своей валютной выручки. Теперь эта обязанность с него снята. Исключение же составляет лишь тот случай, когда комитентом является организация-нерезидент (п.4.9 Инструкции). Связано это новшество с тем, что по п.3 ст.21 Закона N 173-ФЗ обязательной продаже подлежит выручка, полученная резидентами от нерезидентов. Валюту же, полученную одной российской организацией от другой российской организации, продавать не нужно. Таким образом, вознаграждение, полученное от экспортера - российской организации, полностью перечисляется с транзитного валютного счета на текущий валютный счет посредника.

По договору комиссии в учете комиссионера формируются следующие записи:

Дт 004

- получены товары от комитента.

Переоценка товаров на забалансовом счете не производится.

Дт 76 субсчет «Расчеты с комитентом» Кт 60 субсчет «Расчеты по реализации товаров»

- начислены расходы за перевозку, страхование, экспедирование, таможенное оформление экспортных товаров, если это предусмотрено договором комиссии;

Дт 60 субсчет «Расчеты по реализации товаров» Кт 52, 51

- уплачено за перевозку, страхование, экспедирование, таможенное оформление экспортных товаров;

Дт (Кт) 60 субсчет «Расчеты по реализации товаров» Кт (Дт) 91 «Прочие доходы и расходы»

- отражена курсовая разница.

На дату перехода права собственности комиссионер начисляет выручку от экспорта товаров:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 76 субсчет «Расчеты с комитентом»

- начислена выручка от реализации экспортных товаров;

Кт 004

- списаны реализованные товары;

Дт 52-1 «Транзитный валютный счет» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

- на транзитный валютный счет зачислена выручка от экспорта товаров;

Дт (Кт) 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт (Дт) 91 «Прочие доходы и расходы»

- отражена курсовая разница по задолженности покупателя;

Дт 76 субсчет «Расчеты с комитентом» Кт 52 «Транзитный валютный счет»

- перечислена выручка комитенту за вычетом произведенных расходов и вознаграждения;

Дт (Кт) 91 «Прочие доходы и расходы» Кт (Дт) 76 субсчет «Расчеты с комитентом».

- отражена курсовая разница по расчетам с комитентом;

Дт 76 субсчет «Расчеты с комитентом» Кт 90 «Выручка»

- начислено вознаграждение по договору комиссии.

Следует отметить, что налоговое законодательство не относит услуги посредников к разряду экспортных. Поэтому с вознаграждения посредника необходимо удержать НДС.

Дт 90-3 «НДС» Кт 68 (76) «Расчеты по НДС»

- начислен НДС.

По окончании отчетного периода определяется финансовый результат от реализации посреднических услуг.

Дт 90 «Себестоимость продаж» Кт 26 «Общехозяйственные расходы»

- списаны расходы;

Дт (Кт) 90 «Прибыль/убыток от продаж» Кт (Дт) 99 «Прибыли и убытки»

- определен финансовый результат отчетного периода.

Дт 52-2 «Текущий валютный счет» Кт 52-1 «Транзитный валютный счет»

- зачислено комиссионное вознаграждение на текущий валютный счет;

Дт (Кт) 52-1 «Транзитный валютный счет» Кт (Дт) 91 «Прочие доходы и расходы» - отражена курсовая разница по транзитному валютному счету.

Теперь предположим, что продажей валютной выручки занимается не экспортер, а посредник. В этом случае он должен указать в распоряжении, которое передает в банк вместе со справкой, сколько валюты нужно продать, сколько зачислить на его текущий валютный счет и сколько перечислить на транзитный валютный счет комитента. На распоряжении следует поставить отметку «Обязательная продажа произведена».

Банк, после того как получит распоряжение посредника, обязан продать валюту в течение трех рабочих дней.

В данной ситуации в бухгалтерском учете будут отражены следующие операции:

Дт 76 «Расчеты с комитентом» Кт 52-1 «Транзитный валютный счет»

-перечислена комитенту выручка от продажи товара за вычетом комиссионного вознаграждения и валюты, подлежащей обязательной продаже;

Дт (Кт) 91 «Прочие доходы и расходы» Кт (Дт) 76 «Расчеты с комитентом»

- отражена курсовая разница по погашенной задолженности перед комитентом;

Дт 52-2 «Текущий валютный счет» Кт 52-1 «Транзитный валютный счет»

- зачислено комиссионное вознаграждение на текущий валютный счет;

Дт 52-1 (Кт) «Транзитный валютный счет» Кт (Дт) 91 «Прочие доходы и расходы»

- отражена курсовая разница по транзитному валютному счету;

Дт 57 «Переводы в пути» Кт 52-1 «Транзитный валютный счет»

- депонирована банком валюта, подлежащая обязательной продаже;

Дт (Кт) 52-1 «Транзитный валютный счет» Кт (Дт) 91 «Прочие доходы и расходы»

- отражена курсовая разница по транзитному валютному счету;

Дт 76 «Расчеты с комитентом» Кт 52-2 «Текущий валютный счет»

- удержано вознаграждение банком;

Дт (Кт) 52-2 «Текущий валютный счет» Кт (Дт)91 «Прочие доходы и расходы»

- отражена курсовая разница по текущему валютному счету;

Дт (Кт) 91 «Прочие доходы и расходы» Кт (Дт) 57 «Переводы в пути»

- продана валюта;

Дт 51 «Расчетный счет» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»

- зачислены на расчетный счет рубли, вырученные от продажи валюты;

Дт (Кт)76 «Расчеты с комитентом» Кт (Дт) 91 «Прочие доходы»

- списана разница между курсом Центрального банка РФ и курсом, по которому продана валюта;

Дт 76 «Расчеты с комитентом» Кт 51 «Расчетный счет»

- перечислены комитенту рубли, вырученные от обязательной продажи валюты за вычетом банковского вознаграждения;

Дт 91 (Кт) «Прочие доходы и расходы» Кт (Дт) 76 «Расчеты с комитентом»

- отражена курсовая разница по задолженности перед комитентом.

При вывозе товаров через посредника в таможенном режиме экспорта в лице экспортера всегда выступает их собственник.

Посредник, исполнив поручения экспортера, обязан представить ему отчет с указанием:

- времени перехода права собственности на отгруженные товары к иностранному покупателю (в случае, если грузоотправителем выступает посредник);

- сумм полученной экспортной выручки (авансов) и времени их зачисления на транзитный валютный счет (в случае, если посредник принимает участие в расчетах с иностранным покупателем);

- сумм произведенных расходов, подлежащих возмещению экспортером.

Для целей бухгалтерского учета предпочтительнее устанавливать срок передачи отчета не реже одного раза в месяц, что позволит экспортеру своевременно отражать свои доходы, расходы и обязательства.

Некоторые экспортеры допускают занижение своей выручки на суммы, остающиеся у посредников в качестве вознаграждения.

В рассматриваемой ситуации совершаются две сделки: продажа товаров импортеру и продажа посреднической услуги экспортеру, стоимость которой является доходом для одной стороны (посредника) и расходом для другой (экспортера). Оставляя посреднику часть денежных средств, экспортер тем самым расплачивается за приобретенную услугу без уменьшения своей выручки.

Как мы уже сказали, экспортер может самостоятельно продать часть валютной выручки или перепоручить это посреднику. Рассмотрим оба случая.

Итак, экспортер получил от посредника всю валютную выручку за минусом комиссионного вознаграждения и компенсируемых расходов. В этом случае он обязан самостоятельно продать как минимум 10 % от полученной суммы. На это ему, как и посреднику, отводится семь дней со дня, когда банк известил его о поступившей сумме. Чтобы банк продал валюту, экспортер должен представить уже упомянутое нами распоряжение и справку об идентификации выручки (после того как ее форму утвердит Центральный банк РФ). Оставшаяся после обязательной продажи валюта зачисляется на текущий валютный счет экспортера.

Рассмотрим отражение экспортных операций в бухгалтерском учете у комитента.

Дт 45-1 «Товары отгруженные экспортные» Кт 41, 43

- отгружены товары комиссионеру.

Дальнейший учет у комитента ведется на основании документов, представленных комиссионером. Так, в соответствии с извещением о переходе права собственности на товары комитент делает проводки:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Выручка»

- начислена выручка от реализации товаров;

Дт 90 «Себестоимость продаж» Кт 45, соответствующий субсчет

- списана себестоимость реализованных товаров.

Следует отметить, что до тех пор, пока комиссионер не представит извещение о зачислении выручки на его счет, в учете у комитента числится дебиторская задолженность иностранного покупателя.

Дт 76 «Расчеты с комиссионером» Кт 62

- на основании извещения комиссионера о поступлении выручки отражена задолженность комиссионера.

Комиссионер представляет комитенту отчет о расходах, связанных с реализацией товаров. В учете у комитента отражаются следующие записи:

Дт 44 Кт 60 «Расчеты по реализации товаров»

- согласно отчету начислены расходы, связанные с реализацией экспортных товаров;

Дт 19 Кт 60 «Расчеты по приобретению товаров»

- начислен НДС по счетам-фактурам, переданным посредником;

Дт 60 «Расчеты по реализации товаров» Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- оплачены через комиссионера расходы, связанные с реализацией экспортных товаров;

Дт (Кт) 91 Кт (Дт) 60 «Расчеты по реализации товаров»

- отражена курсовая разница;

Дт 44 Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- начислено вознаграждение посреднику;

Дт 19 Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- начислен НДС по вознаграждению посредника;

Дт 52 Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- зачислена на валютный счет выручка, поступившая от комиссионера, за вычетом произведенных расходов и вознаграждения.

Дт (Кт)76 «Расчеты с комиссионером» Кт (Дт)91 «Прочие доходы/расходы» - отражена курсовая разница по задолженности комиссионера.

По окончании отчетного периода в учете определяется финансовый результат от реализации экспортных товаров.

Дт 90 «Себестоимость продаж» Кт 44, 23, 25, 26

- списаны расходы (в зависимости от метода, предусмотренного учетной политикой организации);

Дт (Кт) 90 Кт (Дт) 99

- определен финансовый результат от реализации экспортных товаров.

Дт 44 Кт 68 «Расчеты по таможенным платежам»

- начислена таможенная пошлина;

Дт 44 Кт 68 «Расчеты по таможенным платежам»

- начислен таможенный сбор в рублях;

Дт 44 Кт 68 «Расчеты по таможенным платежам»

- начислен таможенный сбор в валюте;

Дт 68 «Расчеты по НДС» Кт 19

- принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению.

Дт 57 Кт 52 «Транзитный валютный счет»

- депонирована банком валюта, подлежащая обязательной продаже;

Дт 91 «Прочие расходы» Кт 52 «Транзитный валютный счет»

- удержано вознаграждение банком;

Дт 91 «Прочие расходы» Кт 57 «Переводы в пути»

- продана валюта;

Дт 51 Кт 91 «Прочие доходы»

- зачислены на расчетный счет рубли, полученные от продажи валюты;

Дт 52-2 «Текущий валютный счет» Кт 52-1 «Транзитный валютный счет»

- зачислен остаток валютной выручки на текущий валютный счет;

Дт (Кт) 52-1 «Транзитный валютный счет» Кт 91 «Прочие доходы»

- отражена курсовая разница по транзитному валютному счету.

Теперь рассмотрим ситуацию, когда экспортер не продает валюту, а поручает это посреднику.

Если посредник самостоятельно продал 10 % валютной выручки, экспортер получит от него две суммы: остаток валютных средств - на транзитный валютный счет и рубли, вырученные от продажи валюты, - на расчетный счет. Справку об идентификации валюты экспортер в данном случае представлять не должен.

В учете экспортера будут отражены следующие проводки:

Дт 52 «Транзитный валютный счет» Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- получена выручка от продажи товара за вычетом комиссионного вознаграждения и валюты, подлежащей обязательной продаже;

Дт 52-2 «Текущий валютный счет» Кт 52-1 «Транзитный валютный счет»

-зачислена валюта на текущий валютный счет;

Дт (Кт)76 «Расчеты с комиссионером» Кт (Дт)91 «Прочие доходы»

- отражена курсовая разница по задолженности комиссионера;

Дт 68 «Расчеты по НДС» Кт 19

- принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению.

Дт 51 Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- получены рубли, вырученные от обязательной продажи валютной выручки;

Дт (Кт) 91 «Прочие расходы/доходы» Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- списана разница между курсом, по которому продана валюта, и курсом Центрального банка РФ;

Дт 91 «Прочие расходы» Кт 76 «Расчеты с комиссионером»

- списано вознаграждение, уплаченное комиссионером банку за продажу валюты;

Дт (Кт)76 «Расчеты с комиссионером» Кт (КТ)91 «Прочие доходы/расходы»

- отражена курсовая разница по задолженности комиссионера.

Помимо российских посредников экспортер может заключать договор комиссии с иностранными контрагентами.

Исполняя свои обязательства по договору комиссии, иностранная фирма-комиссионер находит покупателей на товар комитента и заключает с ними договоры купли-продажи. Обязанность комитента - поставить товар. И свои обязательства по поставке он может выполнить в зависимости от условий договора комиссии двумя способами:

1. Товар отгружается комитентом непосредственно в адрес покупателей, с которыми комиссионер заключил договор купли-продажи, минуя склад комиссионера.

2. Комитент отгружает товар на склад иностранной фирмы - комиссионера (называемый консигнационным складом), а затем уже комиссионер реализует товар покупателям со своего склада. В этом случае договор комиссии называется договором поставки на условиях консигнации, т.е. договор поставки на условиях консигнации следует рассматривать как разновидность договора комиссии, в соответствии с которым комиссионер реализует товар комитента со своего склада.

**Глава 2.Налогообложение экспортных торговых операций.**

**2.1. Налогообложение экспортных торговых операций НДС и акцизами.**

Согласно пп.1 п.1 статьи 164 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) налогообложение операций по реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, производиться по ставке 0 %. При этом налог, уплаченный при производстве и приобретении товаров, которые в последствии будут реализованы на экспорт, принимается к вычету. В этой связи за экспортом товаров установлен усиленный контроль со стороны налоговых органов.

Особый порядок определения налоговой базы при экспорте, а также порядок заполнения и представления отдельной налоговой декларации всегда вызывают у налогоплательщиков многочисленные вопросы. Рассмотрим их.

Стоит заметить, что этот порядок в настоящее время не применяется при реализации нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, экспортируемых в государства - участники СНГ.

Необходимым условием применения налоговой ставки 0% является фактический вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ.

При выполнении операций по реализации товаров, облагаемых по нулевой ставке, производится вычет НДС, уплаченного поставщикам. Однако в отличие от общеустановленного порядка такой вычет согласно п.3 ст.172 НК РФ производится только на основании отдельной налоговой декларации.

С апреля 2005 г. применяется новая форма декларации по НДС по операциям, облагаемым по нулевой ставке (далее - Декларация по нулевой ставке).

Декларация по нулевой ставке включает:

- титульный лист;

- разд.1 «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0% по которым подтверждено»;

- разд.2 «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0% по которым не подтверждено»;

- разд.3 «Стоимость товаров (работ, услуг), по которым предполагается применение налоговой ставки 0%».

Вместе с декларацией в соответствующий налоговый орган необходимо представить документы, обосновывающие применение нулевой ставки НДС и право на налоговые вычеты. Список документов, подтверждающих право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 %, определен ст.165 НК РФ. К этим документам относятся:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации;

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

В случае если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, налогоплательщик представляет в налоговые органы выписку банка (копию выписки), подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя товаров.

Если незачисление валютной выручки от реализации товаров осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле, то экспортер представляет в налоговые органы документы (их копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки на территории Российской Федерации.

- грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Организация может представлять любой из перечисленных документов с учетом следующих особенностей.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты представляются также следующие документы:

- копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничной таможни Российской Федерации;

- копия коносамента на перевозку экспортируемого товара, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами таможенной территории Российской Федерации.

При вывозе товаров в режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством – участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметкой таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товара.

При вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

Также пунктом 9 ст.165 НК РФ предусмотрено, что документы (их копии) представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации (далее - ГТД) на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта.

Если по истечении 180 дней с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта налогоплательщик не представил указанные документы (их копии), то данные операции по реализации товаров облагаются НДС по ставкам соответственно 10% или 18%.

Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение нулевой налоговой ставки, уплаченные суммы НДС подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, указанных в ст.176 НК РФ.

Рассмотрим порядок возврата НДС по экспортным торговым операциям.

Возврат НДС налогоплательщику производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления им Декларации по нулевой ставке и установленных НК РФ документов (ст.176 НК РФ).

В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

Если же в течение установленного срока не вынесено решение об отказе и (или) мотивированное заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении на сумму, по которой не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение10 дней.

Если за налогоплательщиком числится недоимка и пени по НДС, по иным налогам и сборам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат НДС, они подлежат зачету в счет причитающихся к уплате сумм в первоочередном порядке по решению налогового органа.

Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

В случае если налоговым органом принято решение о возмещении при наличии недоимки по налогу, образовавшейся а период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пени на сумму недоимки не начисляются.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки и пеней по НДС, недоимки и пеней по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по налогу и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ и в связи с реализацией работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

Не позднее последнего дня трехмесячного срока с даты подачи налоговой декларации с приложенными к ней документами налоговый орган принимает решение о возврате сумм налога из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. 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 решения.

При нарушении указанных выше сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

При реализации товаров (работ, услуг) на экспорт моментом определения налоговой базы является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст.165 НК РФ (п.9 ст.167НКРФ).

Если полный пакет документов, предусмотренных ст.165 НК РФ, не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, моментом определения налоговой базы служит день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).

Рассмотрим порядок заполнения раздела 3 Декларации оп нулевой ставке, когда товар отгружен.

В том налоговом периоде, когда товар отгружается на экспорт, что подтверждается отметкой «Выпуск разрешен», проставленной региональным таможенным органом на ГТД, организация должна заполнить по каждой ГТД разд.3 Декларации по нулевой ставке.

Заполнение этого раздела будет свидетельствовать о том, что налогоплательщик осуществил в данном налоговом периоде реализацию товаров, облагаемых, по его мнению, по ставке 0%. В результате в течение 180 дней с момента помещения товаров под таможенный режим экспорта налогоплательщик имеет право не включать такую реализацию в объект налогообложения по ставкам 10% или 18%.

Одновременно в этот же период налогоплательщик не имеет права принять к вычету НДС, уплаченный по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации товаров, по которым предполагается применение нулевой ставки НДС.

Если организация не могла определить, что товары (работы, услуги) приобретаются для производства экспортного товара, и такой НДС был ранее принят к вычету, он должен быть восстановлен и уплачен в бюджет. Как указывается в Письме МНС России от 15 мая 2003 г. N 03-1-08/1485/12-С698, суммы НДС, ранее принятые к вычету по материальным ресурсам (товарам, работам, услугам), основным средствам, использованным (используемым) непосредственно для производства экспортируемой продукции, подлежат восстановлению в том налоговом периоде, в котором налогоплательщик осуществил отгрузку продукции на экспорт и оформил ГТД.

Указанные суммы НДС будут подлежать возмещению при соблюдении условий, установленных гл.21 НК РФ(ст.ст.165, 171, 172, 176НКРФ).

Следует отметить, что в гл.21 НК РФ четко не определено, какую дату следует понимать под датой помещения товаров под таможенный режим экспорта (именно с нее отсчитывается 180-дневный срок). Очевидно, что это одна из дат, указанных в ГТД. Тот факт, что в разд.3 Декларации по нулевой ставке к ГТД относится лишь одна дата - дата отметки таможенного органа «Выпуск разрешен», то именно ее следует считать датой начала отсчета 180-дневного срока для сбора документов, подтверждающих экспорт. Также определяются даты и сроки в случаях особого порядка декларирования товаров, так как в соответствии с Инструкцией по заполнению налоговой декларации в разд.3 указываются номера и даты «Выпуск разрешен» временных, неполных и (или) периодических таможенных деклараций.

Проиллюстрируем на примере порядок заполнения раздела 3 Декларации по нулевой ставке.

Организация «Альфа» реализовала товар на Украину по контракту от 1 июля 2004 г. N 1500. ГТД N 900500400 оформлена 16 августа 2004 г. (дата отметки «Выпуск разрешен»). Стоимость отгруженного товара определена в 10 000 евро. Оплата производится в евро. Право собственности на товар перешло к покупателю в момент отгрузки - 1 августа 2004 г. Курс евро на момент перехода права собственности составляет 35 руб./евро.

Данный товар был приобретен «Альфа» 2 августа 2004 г. по цене 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).

При приобретении товара были осуществлены расходы в сумме 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.). НДС, приходящийся на общехозяйственные расходы, распределенные на товары, отгруженные на экспорт, составляют 4000 руб.

В разд.3 Декларации по нулевой ставке за август по условиям примера заполняются строки со следующими кодами:

020 - номер ГТД - 900500400;

030 - дата отметки таможенного округа «Выпуск разрешен» 16 августа 2004 г.;

040 - стоимость реализуемых товаров - 350 000 руб.;

050 - номер контракта 1500, дата контракта - 1 июля 2004 г.;

060 - номера и даты счетов-фактур, полученных от поставщиков, ИНН поставщиков; суммы НДС - 36 000 руб., 5400 руб., 4000 руб.

Организация сделает следующие проводки:

Дт 41 «Товары»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 200 000 руб. - приобретены товары на сумму без НДС;

Дт 19-1 «НДС по приобретенным ценностям»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 36 000 руб. - НДС, приходящийся на товар.

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 30 000 руб. - отражены расходы, связанные с приобретением товара на сумму без НДС

Дт 19-1 Кт 60 - 5400 руб. - НДС, приходящийся на расходы, связанные с приобретением товара

Дт 19-1 Кт 60 - 4000 руб. - НДС, относящийся к распределенным на экспортную выручку общехозяйственным расходам

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90-1 «Выручка» - 350 000 руб. - отражена реализация экспортного товара (10 000 евро \* 35 руб./евро).

Теперь на основании условия предыдущего примера рассмотрим ситуацию, когда документы собраны в срок, и по результатам налоговой проверки получено согласие на возмещение НДС.

Организация «Альфа» учитывает выручку по оплате. Покупатель оплатил товар в сентябре 2004 г., когда курс составлял 35,3 руб./евро. Организация собрала полный пакет документов в октябре 2004 года и до 20 ноября 2004 года представила Декларацию по нулевой ставке за октябрь с приложением данных документов.

В результате проведенной проверки налоговый орган признал право организации на применение ставки 0% и возмещение из бюджета НДС, уплаченного поставщикам. На 31 октября 2004 г. курс евро составил 35,5 руб./евро.

Декларация по нулевой ставке заполняется на основании книг продаж и книг покупок, поэтому в октябре 2004 г. организация должна зарегистрировать в книге продаж счет-фактуру, выписанный покупателю экспортного товара, а в книге покупок - счета-фактуры поставщиков на соответствующие суммы (п.6 Инструкции по заполнению декларации по НДС).

Организация отгрузила товар, отразив реализацию по курсу 35 руб./евро, а оплату получила по курсу 35,3 руб./евро.

В бухгалтерском учете сумма выручки, отраженная по кредиту счета 90, в связи с изменением курса валюты не пересчитывается. Пересчету подлежит сумма задолженности по дебету счета 62 до момента ее погашения в сентябре 2004 г.

Предположим, что с момента образования до момента погашения задолженности курс евро менялся один раз. Тогда в бухгалтерском учете образуется курсовая разница:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 91-1 «Прочие доходы» - 3000 руб. - начислена курсовая разница ((35,3 руб./евро - 35 руб./евро) \* 10000 евро).

В данной ситуации у налогоплательщиков возникает вопрос: по какому курсу нужно отразить цену реализованного товара в налоговой декларации по НДС? Ответ на него дан в Письме Минфина России от 8 января 2004 г. N 04-03-08/08, в котором говорится следующее.

При реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, моментом определения базы по НДС является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст.165 НК РФ. Данный порядок определения налоговой базы действует вне зависимости от принятой налогоплательщиком налоговой политики для исчисления НДС (п.9 ст.167 НК РФ).

При определении базы по НДС выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центробанка РФ на дату реализации товаров (п.3 ст.153 НК РФ). При этом дата реализации товаров, по мнению Минфина России, должна определяться в соответствии со ст.167 НК РФ.

Учитывая изложенное, при определении базы по НДС, выручка, полученная организацией в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст.165 НК РФ.

Таким образом, в книге продаж и в разд.1 Декларации по 0% ставке по стр. 010 должна быть отражена налоговая база в сумме 355 000 руб. (35,5 руб./евро \* 10 000 евро). НДС с данной базы исчисляется по ставке 0% и равен нулю.

По стр. 170 данного раздела должна быть отражена общая сумма вычетов, заявленная к возмещению, которая составляет 45400 руб. (36 000 руб. + 5400 руб. + 4000 руб.). Эта сумма переносится в строку 410.

В бухгалтерском учете на суммы, подлежащие возмещению, можно открыть субсчет к счету 68 «НДС по экспорту к возмещению».

В последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, то есть на дату определения налоговой базы (в примере - в октябре 2004 г.), в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 68, субсчет «НДС по экспорту к возмещению»

Кт 19-1 «НДС по приобретенным ценностям» - 45 400 руб. - отражена сумма НДС, впоследствии подлежащая возмещению из бюджета.

Следует отметить, что, в связи с тем, что на основании ст.176 НК РФ сумма НДС возмещается лишь после налоговой проверки, субсчет «НДС по экспорту к возмещению» не влияет на налоговые обязательства октября.

По окончании проверки, завершившейся положительным результатом, налоговый орган принимает решение о направлении «экспортного» НДС на уплату недоимок по налогам, штрафам, пеням, известив об этом экспортера. При получении такого извещения делается проводка:

Дт 68, субсчета расчетов по видам налогов

Кт 68, субсчет «НДС по экспорту к возмещению» - 45 400 руб. - отражена сумма НДС, направленная на уменьшение задолженности по налогам.

Если у организации таких недоимок нет, НДС возвращается на расчетный счет экспортера органом федерального казначейства.

Дт 51 «Расчетный счет»

Кт 68, субсчет «НДС по экспорту к возмещению» - 45 400 руб. - осуществлен возврат НДС.

Представим теперь ситуацию, когда документы на 181-й день не собраны.

Документы, подтверждающие фактический экспорт, должны быть представлены в налоговые органы в соответствии с требованиями, установленными ст.165 НК РФ. Отсутствие какого-либо из документов, предусмотренных ст.165 НК РФ, или неправильное оформление документов не позволяет налогоплательщику подтвердить свое право на применение ставки 0% и налоговые вычеты.

Не подтвердив документально свое право на применение ставки 0% по экспортным торговым операциям в течение 180 дней, налогоплательщик должен уплатить НДС по указанным операциям по соответствующим налоговым ставкам 10% или 18%.

Если полный пакет документов, предусмотренных ст.165 НК РФ, не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, момент определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется в соответствии с пп.1 п.1 ст.167 НК РФ, то есть как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).

Таким образом, если полный пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, операции по реализации указанных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0% за налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. При этом налогоплательщик уплачивает пени за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога.

Возникает вопрос: какой день законодатель понимал под днем отгрузки? Например, российская организация отгружает товар посреднику в июне, а право собственности на товар к иностранному покупателю переходит в сентябре. Какой день - в июне или в сентябре - будет считаться днем отгрузки?

МНС России в Письме от 2 декабря 2003 г. N 03-03-06/3484/32-АТ602 разъяснило, что при реализации товаров, предусмотренных пп.1 п.1 ст.164 НК РФ, днем отгрузки будет считаться день помещения товаров под таможенный режим экспорта.

Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения на территории РФ (включая реализацию товаров на экспорт), производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров за истекший налоговый период, но не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст.174 НК РФ). Следовательно, в случае отсутствия на 181-й день документов, подтверждающих фактический экспорт товаров, пени будут начисляться за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате НДС, начиная с 21-го числа месяца, следующего за тем месяцем, на который приходится день помещения товаров под таможенный режим экспорта.

Вернемся к условиям нашего примера. Документы, определенные ст.165 НК РФ, на 181-й день с даты проставления на ГТД штампа «Выпуск разрешен» организацией не собраны. Курс евро на момент помещения товаров под таможенный режим экспорта (дату проставления штампа «Выпуск разрешен») составляет 35 руб./евро.

Как указывалось выше, при экспорте дата реализации товаров, по мнению Минфина России, должна определяться в соответствии с положениями ст.167 НК РФ. Поэтому в рассматриваемом случае для определения базы по НДС иностранная валюта пересчитывается по курсу на день отгрузки (помещения под режим экспорта) товаров.

Напомним, что в учете к моменту начисления НДС была отражена реализация товаров:

Дт 62 Кт 90 - 350 000 руб. - отражена реализация экспортного товара.

ГТД оформлена в августе, поэтому налогоплательщик должен внести исправления в декларацию за август, заполнив разд.2 Декларации по нулевой ставке.

Следует отметить, что такой порядок применяется только для операций, предусмотренных пп.1-3, 8 п.1ст.164 НК РФ. Если осуществляются операции, предусмотренные пп.4-7 п.1 ст.164 НК РФ, то налоговая база будет определяться не на дату отгрузки, а в зависимости от учетной политики – «по отгрузке» или «по оплате». Соответственно и внесение исправлений (а также расчет налога) будет осуществляться в декларации за тот налоговый период, на который приходится либо день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), либо день их оплаты.

В контракте с иностранным покупателем сумма НДС не предусмотрена, поэтому, по нашему мнению, налогоплательщик должен начислить налог в бюджет сверх стоимости товара.

Это соответствует п.9 ст.165 НК РФ, в котором говорится, что, если по истечении 180 дней, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта, налогоплательщик не представил необходимые документы (их копии), указанные операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10% или 18%.

Порядок бухгалтерского учета в рассматриваемом случае разъяснен в Письме Минфина России от 27 мая 2003 г. N 16-00-14/177, в котором говорится, что на сумму НДС, исчисленную согласно п.9 ст.165 НК РФ по истечении 180 дней, производятся записи по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «НДС к возмещению», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «НДС к начислению», и соответственно по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «НДС к начислению», с кредитом счета 51 «Расчетный счет» при перечислении ее в бюджет.

Таким образом, по условиям нашего примера экспортер сделает следующие проводки:

Дт 68 «НДС по экспорту к возмещению»

Кт 68 «Расчеты с бюджетом» - 63 000 руб. - начислен в бюджет НДС (350 000 руб. \* 18%).

Эта сумма будет отражаться в гр. 6 стр. 020 разд.2 Декларации по нулевой ставке.

При этом возникает еще один вопрос: какую сумму поставить в гр. 4 стр. 020 разд.2 Декларации по нулевой ставке? Если указать в ней налоговую базу 350 000 руб., то данная база, умноженная на ставку 18/118%, не приведет к образованию налога в размере 63 000 руб. Одним из вариантов решения данной проблемы является проставление в графе 4 по стр. 020 разд.2 Декларации по нулевой ставке суммы, включающей в себя НДС, то есть 413000 руб. (350 000 руб. + 63000 руб.).

Одновременно налогоплательщик может уменьшить сумму, подлежащую уплате в бюджет, на соответствующие налоговые вычеты НДС, уплаченного поставщикам при производстве и реализации экспортного товара:

Дт 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кт 19-1 «НДС по приобретенным ценностям» - 45 400 руб. - принят к вычету НДС по экспортному товару.

Эта сумма будет отражена в стр. 420 разд.2 Декларации по нулевой ставке.

По результатам заполнения декларации в бюджет надлежит уплатить 17 600 руб. (63 000 руб. - 45 400 руб.), на которые будут начислены пени за соответствующий период.

Дальнейшее оформление операций в учете налогоплательщика зависит от того, какое им будет принято решение: собирать документы, подтверждающие факт экспорта, или не собирать.

В соответствии с п.9 ст.165 НК РФ налогоплательщик может впоследствии представить в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0%. При этом уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст.176 НК РФ.

Суммы НДС, подлежащие возврату (возмещению) организации в соответствии со ст.176 НК РФ, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 51 «Расчетный счет» (68 «Расчеты с бюджетом») с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «НДС к возмещению» (Письмо Минфина России от 27 мая 2003г. N16-00-14/177).

Таким образом, если на основе вновь собранного пакета документов экспортер получит согласие налоговой службы на возмещение НДС по экспортной операции, он сделает проводку:

Дт 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кт 68 «НДС по экспорту к возмещению» - 63 000 руб. - получено извещение налоговой службы о подтверждении факта экспорта. Эта сумма отражается по стр. 390 разд.1 Декларации по нулевой ставке.

Кроме того, НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам при производстве экспортных товаров (работ, услуг), зачтенный ранее в разд.2 Декларации по 0%-ой ставке (в нашем примере - в сумме 45 400 руб.) в том же налоговом периоде, в котором собран полный пакет документов, следует восстановить по стр. 400 разд.1 Декларации по нулевой ставке.

Одновременно этот же НДС можно принять к вычету по стр. 170 разд.1 Декларации по нулевой ставке. При этом, для того чтобы заполнение налоговой декларации соответствовало отражению данной операции на счетах, в бухгалтерском учете можно сделать записи по восстановлению и принятию к вычету НДС:

Дт 19 Кт 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» - 45 400 руб. -восстановлен НДС по экспортному товару

Дт 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кт 19 – 45 400 руб. – принят к вычету НДС по экспортному товару.

В целом по данной налоговой декларации экспортер может претендовать на возмещение из бюджета 63 000 руб. НДС, уплаченного им ранее в бюджет, а также поставщикам и подрядчикам.

Если пакет документов не будет собран в течение трех лет со дня окончания соответствующего налогового периода (п.2 ст.173 НК РФ) либо организация примет решение не собирать соответствующие документы, НДС следует отнести на расходы:

Дт 91-2 «Прочие расходы»

Кт 68 «НДС по экспорту к возмещению» - 63 000 руб. - при неподтверждении налогоплательщиком обоснованности применения налоговой ставки в размере 0% сумма НДС отнесена в состав прочих расходов. Для целей исчисления налога на прибыль эта сумма в качестве расхода не учитывается.

Существует также вероятность того, что документы будут собраны в срок, но по результатам налоговой проверки получен отказ в применении нулевой ставки и возмещении НДС.

По тем или иным причинам налоговый орган может отказать налогоплательщику в праве применения нулевой ставки, не признав реализацию поставкой на экспорт. Тогда у налогоплательщика есть два пути:

- признать, что поставка не является экспортной, отказавшись от дальнейшего сбора доказательств;

- готовить новый пакет документов для подтверждения экспорта.

Если налогоплательщик отказывается от дальнейшего сбора доказательств, то ему следует начислить в бюджет НДС с реализации товара. Одновременно он может принять к вычету НДС. Однако в каком периоде это сделать и как отразить в налоговой декларации?

Практика показывает, что вопрос этот спорный, так как нормы налогового законодательства напрямую данную ситуацию не разъясняют. Можно представить как минимум два мнения на данный счет.

Первое мнение сводится к тому, чтобы так отразить операцию по реализации в налоговом учете и отчетности, как будто экспорт не заявлялся (или был заявлен ошибочно).

То есть определить базу по НДС исходя из применяемого метода: либо на дату отгрузки, либо на дату оплаты, начислив НДС по ставке 10% или 18%. Исправить Декларацию по НДС за тот период, в котором определяется налоговая база, внеся изменения как в объект налогообложения, так и в сумму принимаемого к вычету НДС. При этом одновременно с исправлением Декларации по НДС внести корректировки и в представленную ранее Декларацию по нулевой ставке.

Второе мнение, которого придерживается многие специалисты, заключается в том, чтобы применять нормы, которые установлены гл.21 НК РФ для того случая, когда факт экспорта документально не подтвержден на 181-й день со дня оформления ГТД. Ведь гл.21 НК РФ не предусматривает возникновения налоговой базы в случае отказа в возмещении НДС до истечения 181-го дня. Получив такой отказ, налогоплательщик вовсе не обязан исправлять декларации, а может вновь собирать необходимые документы. И решение отказаться от дальнейшего сбора документов и доплатить НДС может быть продиктовано лишь уменьшением размера уплачиваемых пеней. Однако суть от этого не меняется: реализация товара, отгруженного на экспорт, все равно не будет подтверждена на 181-й день со дня оформления ГТД.

Однако, по нашему мнению, нормы гл.21 НК РФ дают основания к применению любого из представленных вариантов, поэтому данный вопрос требует законодательного разъяснения.

Теперь коротко обратимся к налогообложению экспортных торговых операций акцизами.

Согласно подп.4 п.1 ст.183 НК РФ не подлежит налогообложению реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта. Причем применение этой нормы возможно лишь при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации таких подакцизных товаров.

Освобождение от налогообложения представляется только при вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта непосредственно налогоплательщиком - производителем этих товаров, а также собственником нефтепродуктов, выработанных из собственного сырья по договору о переработке нефти с нефтеперерабатывающим заводом.

Экспортер может не уплачивать акциз при представлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. Такое поручительство (банковская гарантия) должно предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующую пеню в случаях непредставления экспортером в установленном порядке документов, подтверждающих факт экспорта.

При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) экспортер уплачивает акциз в соответствии с общим порядком, предусмотренным для операций по реализации подакцизных товаров на территории Российской Федерации (п. 2 ст. 184 НК РФ).

Уплаченные суммы акциза и соответствующая пеня впоследствии подлежат возврату при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров (п. 3 ст. 184 НК РФ).

Перечень таких документов установлен пунктом 6 статьи 198 НК РФ. Он аналогичен перечню документов, предъявляемых экспортером для возмещения НДС. Причем эти документы должны быть представлены также в течение 180 дней со дня реализации указанных товаров.

Если в течение этого срока указанные документы не представлены, то акциз считается уплаченным (уплачивается, если ранее была представлена банковская гарантия) в соответствии с требованиями налогового законодательства Российской Федерации.

Возврат акциза производится в порядке, предусмотренном статьей 203 НК РФ. В целом установленный порядок повторяет налоговые нормы по возврату НДС экспортерам.

**2.2. Особенности раздельного учета НДС**

**при реализации экспортных товаров**

Российские производители и торговые организации наряду с экспортными поставками могут осуществлять также деятельность по реализации товаров внутри Российской Федерации. Следует отметить, что НК РФ не содержит прямого требования ведения раздельного учета товаров, реализуемых на экспорт и реализуемых внутри Российской Федерации.

Однако в случае реализации товаров как внутри Российской Федерации, так и на экспорт применяются различные налоговые ставки. Соответственно и налоговая база по каждому виду товаров определяется отдельно (п.1 ст.153 НК РФ).

Таким образом, для правомерного применения нулевой налоговой ставки по НДС по экспортным товарам организация должна обеспечить отдельный учет стоимости реализуемых экспортных товаров, самостоятельно разработав методику ведения такого учета и отразив ее в своей учетной политике для целей налогообложения.

Объектами раздельного учета при экспорте товаров являются:

- материально-производственные запасы;

- затраты на производство и продажу товаров;

- НДС по приобретенным ценностям;

- выручка от продажи;

- расчеты с бюджетом по НДС.

Методика раздельного учета затрат должна предусматривать порядок распределения материальных ресурсов (работ, услуг) и соответствующих сумм НДС на группы:

1) по принадлежности к экспорту:

- на предназначенные для производства и реализации продукции на внутреннем рынке;

- на предназначенные для производства и реализации продукции на экспорт;

2) по признаку оплаты:

- на оплаченные поставщикам материальные ресурсы (работы, услуги);

- на не оплаченные поставщикам материальные ресурсы (работы, услуги);

3) по признаку подтверждения экспорта:

- на материальные ресурсы (работы, услуги), направленные на производство и реализацию продукции, экспорт которой подтвержден;

- на материальные ресурсы (работы, услуги), направленные на производство и реализацию продукции, экспорт которой подтвержден.

Учитывая вышесказанное, для ведения раздельного учета стоимости реализуемых товаров рекомендуем на счете 90 открыть соответствующие субсчета: «Реализация товаров внутри РФ» и «Реализация экспортных товаров».

Вместе с тем экспортер имеет право на применение налоговых вычетов по НДС. Обязательным условием для этого, как было сказано ранее, является предоставление документов и отдельной налоговой декларации, установленных статьей 165 НК РФ.

Исходя из содержания налоговой декларации по НДС по ставке 0 % (строка 4), мы можем установить, что к вычету по экспортным товарам принимается сумма НДС, уплаченная поставщикам при производстве (закупке) этих товаров.

Распространяется ли эта норма на НДС, уплаченный по основным средствам, нематериальным активам, общехозяйственным расходам (издержкам обращения), из НК РФ не ясно.

Решить эту проблему можно двумя путями.

Первый - предусмотреть в налоговой политике по НДС, что к экспорту относится лишь НДС, уплаченный непосредственно при производстве и закупке экспортных товаров. Фактически у торговых организаций это будут суммы НДС по закупленным экспортным товарам; у производителей - суммы НДС, относящиеся к материальным ресурсам, использованным при производстве экспортных товаров. Остальные суммы НДС принимаются к вычету в общеустановленном порядке.

Второй способ - определять сумму налоговых вычетов по экспортным товарам в соответствии с порядком, предусмотренным для возмещения НДС при реализации товаров, подлежащих и не подлежащих налогообложению.

В этом случае, следуя пункту 4 статьи 170 НК РФ, сумму НДС, относящегося к экспортным товарам, определяют так.

Суммы НДС, уплаченные поставщику по товарам, работам, услугам, используемым для производства (закупки) и реализации экспортных товаров, принимаются к вычету в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации экспортных товаров.

Расчет пропорции производится исходя из стоимости отгруженных (реализованных) экспортных товаров в общей стоимости товаров, работ, услуг, отгруженных за налоговый период.

По нашему мнению, предпочтительнее первый способ. Он не предполагает никаких дополнительных расчетов и не оттягивает возмещение НДС по общехозяйственным расходам, основным средствам и т.п. из-за предоставления документов, установленных статьей 165 НК РФ. Кроме того, формулировка налоговой декларации предполагает применение именно этого способа.

При применении этого способа в бухгалтерском учете у торговой организации суммы НДС, относящиеся к экспортным товарам можно учитывать следующим образом.

При оприходование товаров суммы НДС отражаются на счете 19 субсчете «НДС по оприходованным экспортным товарам»:

Дт 41 Кт 60 - оприходованы экспортные товары;

Дт 19 субсчет «НДС по оприходованным экспортным товарам» Кт 60

- НДС по оприходованным экспортным товарам.

После оплаты товаров поставщику НДС учитывается на счете 19 субсчете «НДС по оприходованным и оплаченным экспортным товарам». Соответственно в учете делаются записи:

Дт 60 Кт 51 - оплачено поставщику;

Дт 19 субсчет «НДС по оприходованным и оплаченным экспортным товарам»

Кт 19 субсчет «НДС по оприходованным экспортным товарам»

- отражен НДС по экспортным товарам, реализация которых по нулевой налоговой ставке не подтверждена.

При принятии налоговым органом решения о возмещении НДС в учете делается запись:

Дт 68 Кт 19 субсчет «НДС по оприходованным и оплаченным экспортным товарам» - принят к вычету НДС.

В бухгалтерском учете у производителей выделить НДС, относящийся к производству экспортных товаров на стадии приобретения материальных ресурсов обычно не представляется возможным. Кроме этого, из-за большого количества организаций-поставщиков и широкой номенклатуры материалов очень сложно отследить, какие материалы, отпущенные в производство экспортных товаров, были оплачены.

Поэтому сначала материальные ресурсы приходуются, а НДС принимается к вычету в общеустановленном порядке, то есть к вычету принимается НДС в том числе и по материалам, которые впоследствии могут быть использованы при производстве экспортных товаров.

Затем, когда, согласно поступившему заказу, предприятие производит продукцию на экспорт, на основании лимитно-заборных карт или требований-накладных делают расчет стоимости материалов, отпущенных в производство экспортной продукции. Полученную стоимость умножают на 18% или 10 % в зависимости от того, по какой ставке облагаются используемые в производстве материалы.

Рассчитанный таким образом НДС отражают записью:

Дт 19 «НДС, относящийся к производству экспортных товаров» Кт 68

- восстановлен ранее зачтенный НДС, относящийся к производству экспортных товаров;

Дт 68 Кт 51 - уплачен в бюджет НДС, относящийся к производству экспортных товаров.

В налоговой декларации по НДС кредитовый оборот по счету 68 можно, по нашему мнению, показать в строке 5 «Сумма, ранее принятая к вычету по товарам (работам, услугам), используемым для производства (реализации) товаров (работ, услуг) после получения освобождения в соответствии со статьей 145 НК РФ». При этом строку 5 можно исправить: «Сумма, ранее принятая к вычету по товарам (работам, услугам), используемым для производства (реализации) экспортных товаров (работ, услуг)».

При принятии налоговым органом решения о возмещении НДС в учете делают проводку:

Дт 68 Кт 19 «НДС, относящийся к производству экспортных товаров»

- принят к вычету НДС.

Разумеется, что производители могут применять и какой-либо иной способ расчета сумм НДС, относящихся к производству экспортной продукции. Главное, чтобы этот способ был утвержден в налоговой политике по НДС.

Рассмотрим порядок раздельного учета НДС на примере.

Торговая организация «Альфа» закупила товары по договору купли-продажи для реализации внутри Российской Федерации.

В бухгалтерском учете организации отражаются следующие записи.

Дт 41 субсчет «Товары для реализации внутри РФ» Кт 60

- 200 000 руб. - оприходованы товары;

Дт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

- 36 000 руб. - начислен НДС;

Дт 60 Кт 51 - 236 000 руб. - погашена задолженность перед поставщиком;

Дт 68 Кт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам» - 36 000 руб. - принят к вычету НДС.

В следующем отчетном периоде торговая организация заключила контракт купли-продажи с иностранным покупателем на сумму 10 000 долларов США. Генеральный директор принял решение отгрузить иностранному покупателю часть товаров, раннее приобретенных для реализации внутри Российской Федерации.

На дату отгрузки товаров перевозчику в бухгалтерском учете делается запись.

Дт 45 субсчет «Товары, отгруженные на экспорт»

Кт 41 «Товары для реализации внутри РФ» - 150 000 руб. - отгружены товары перевозчику.

Поскольку товары отгружены для реализации на экспорт, то НДС, относящийся к ним и ранее принятый к вычету, необходимо восстановить. Для этого бухгалтер должен поднять счет-фактуру, относящийся к этим товарам, и платежное поручение на их оплату и проверить, когда был оплачен счет-фактура и принят к вычету НДС. В бухгалтерском учете на сумму ранее принятого к вычету НДС можно сделать сторнировочную запись.

Дт 68 Кт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам»

- 27 000 руб. - восстановлен НДС, относящийся к товарам, отгруженным на экспорт (150 000 \* 18% = 27 000);

Для таможенного оформления товаров в режиме «экспорта» торговая организация привлекла таможенного брокера.

В учете отражаются следующие записи:

Дт 44 Кт 76 - 256 руб. - начислен таможенный сбор в рублях.

Дт 44 Кт 76 - 128 руб. - начислен таможенный сбор в валюте (5 USD по курсу 25,60 руб. / USD).

Дт 76 Кт 51 - 384 руб. - перечислены таможенному брокеру таможенные платежи.

Дт 44 Кт 60 - 3 000 руб. - начислено вознаграждение брокеру.

Дт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам»

Кт 60 - 540 руб. - на основании счета-фактуры начислен НДС.

На дату перехода права собственности товаров к иностранному покупателю в учете у экспортера отражаются записи:

Дт 62 Кт 90 субсчет «Реализация экспортных товаров»

- 256 000 руб. - начислена выручка (10 000 USD по курсу 25,60 руб. / USD).

Дт 90 субсчет «Реализация экспортных товаров»

Кт 45 субсчет «Товары, отгруженные на экспорт»

- 150 000 руб. - списана стоимость реализованных товаров.

В течение отчетного периода торговой организацией были произведены также следующие расходы:

Дт 44 Кт 70 - 15 000 руб. - начислена заработная плата работникам.

Дт 44 Кт 69 - 5 775 руб. - произведены начисления в органы социального страхования.

Дт 44 Кт 10 - 1 500 руб. - отпущены материалы.

Дт 44 Кт 60 - 6 000 руб. - начислена арендная плата.

Дт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам»

Кт 60 - 1 080 руб. - начислен НДС по арендной плате.

Дт 60 Кт 51 - 7 200 руб. - перечислено арендодателю.

Таким образом, общая сумма издержек обращения составила - 31 529 руб. Выручка от реализации экспортных товаров - 256 000 руб. Кроме этого, были реализованы товары внутри Российской Федерации на общую сумму 96 000 руб., включая НДС – 14 644,07 руб.

Для расчета издержек, приходящихся на реализацию экспортных товаров, бухгалтер делает следующий расчет коэффициента распределения. Он составит:

256 000 / (256 000 + 96 000) = 0,73.

Сумма издержек, относящихся к экспортной поставке:

0,73 \* 31 529 руб. = 23 016 руб.

На основании расчета по окончании отчетного периода бухгалтер делает запись.

Дт 90 «Реализация экспортных товаров» Кт 44

- 23 016 руб. - списаны издержки.

Дт 90 «Реализация экспортных товаров» Кт 99

- 82 984 руб. - отражена прибыль от реализации экспортных товаров.

Если расчет сумм НДС делается по первому способу, то сумма НДС, относящаяся к экспортным товарам, составляет 27 000 руб. Указанная сумма НДС сможет быть принята к вычету только после принятия налоговым органом решения о правомерности применения к экспортным товарам нулевой налоговой ставки и возмещения НДС.

НДС, относящийся к издержкам обращения, принимается к вычету в общеустановленном порядке. В нашем случае сумма НДС, подлежащая вычету в отчетном периоде, составит 1 080 руб. (НДС по арендной плате).

Если расчет производится по второму способу, то необходимо также распределить НДС, относящийся к издержкам обращения.

Так, в нашем примере распределению подлежит НДС по арендной плате (1 080 руб.), а также НДС по материалам, отпущенным в эксплуатацию в отчетном периоде. Сумма НДС по вознаграждению таможенного брокера в расчете не участвует, так как вознаграждение не выплачено.

Бухгалтер поднимает счет-фактуру и платежное поручение, свидетельствующие о приобретении и оплате материалов. Согласно счету-фактуре, стоимость материалов составляла 3 540 руб., включая НДС 540 руб. Счет-фактура был ранее оплачен, сумма НДС принята к вычету. Следовательно, прежде чем производить расчет, необходимо восстановить НДС, ранее принятый к вычету и относящийся к отпущенным материалам.

В учете делается запись:

Дт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам»

Кт 68 - 270 руб. - восстановлен НДС, принятый ранее к вычету (1 500 \* 18%).

Таким образом, распределению подлежит сумма НДС 1 350 руб. (1 080 - НДС по арендной плате и 270 - НДС по материалам). НДС, относящийся к издержкам обращения, списанным на реализацию экспортных товаров, составит:

350 \* 0,73 = 985,5 руб.

Дт 19 субсчет «НДС по оприходованным и оплаченным экспортным товарам»

Кт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам»

- 985,5 руб. - отражен НДС, относящийся к издержкам обращения, списанным на реализацию экспортных товаров.

Дт 68 Кт 19 субсчет «НДС по оприходованным товарам, материальным ресурсам, работам, услугам»

- 364,5 руб. - принят к вычету НДС, относящийся к издержкам обращения, списанным на реализацию товаров внутри РФ (1 350 руб. – 985,5 руб.).

На конец отчетного периода по дебету счета 19 субсчет «НДС по оприходованным и оплаченным экспортным товарам» отражена сумма 27 985,5 руб. (27 000 руб. - НДС по товарам, 985,5 руб. - НДС по издержкам обращения). Указанная сумма может быть принята к вычету после принятия налоговым органом соответствующего решения.

Сумма НДС по оприходованным, но не оплаченным в отчетном периоде материалам, работам, услугам распределяется соответственно полученному коэффициенту (0,73) в отчетном периоде, когда будет погашена задолженность перед поставщиком. В нашем примере этот коэффициент применяется к сумме НДС по услугам таможенного брокера.

Если условиями внешнеторгового контракта предусмотрено поэтапное зачисление выручки на счет экспортера, то НДС, относящийся к вычету по экспортным товарам, может также рассчитываться пропорционально поступившей выручке.

**2.3. Особенности налогообложение экспортных торговых операций по договору комиссии, заключенному с иностранным посредником.**

Как мы уже отмечали, согласно пп.1 п.1 ст.164 НК РФ реализация товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, облагается НДС по ставке 0 %.

Согласно п.2 ст. 165 НК РФ, при реализации указанных выше товаров через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 % и налоговых вычетов предоставляются следующие документы:

- договор комиссии, поручения, агентский договор (или их копию);

- контракт (копию контракта) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению экспортера с иностранным лицом на поставку товаров за пределы территории Российской Федерации.

- выписку банка (или ее копию), подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя на счет экспортера или комиссионера;

- транспортные и таможенные документы, подтверждающие фактический вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

Обратимся к договору комиссии, заключенному экспортером с иностранным посредником.

Рассмотрим налоговые последствия данного договора комиссии при экспорте товаров в зависимости от способа исполнения комитентом обязательств по поставке товара покупателю, приведенные нами ранее в главе 1.2 части I.

Первый вариант - товар отгружается комитентом непосредственно покупателю.

С точки зрения таможенного режима отгрузка товара с таможенной территории Российской Федерации в адрес покупателя представляет собой экспорт товара. Так как товар вывозится с таможенной территории Российской Федерации с передачей покупателю права собственности на этот товар, имеет место его реализация.

В соответствии со ст.147 НК РФ поставка товаров на экспорт признается его реализацией на территории Российской Федерации, так как в начале отгрузки товар находится на территории Российской Федерации. Следовательно, у комитента возникают объект обложения НДС по ставке 0% и право на вычет входного НДС.

В данном случае подтверждение нулевой ставки НДС и права на налоговые вычеты производятся в аналогичном порядке, рассмотренном нами в главе 2.1 части 2.

Второй вариант - товар отгружается комитентом на консигнационный склад комиссионера.

С точки зрения таможенного режима отгрузка товара на склад комиссионера-нерезидента за рубеж является экспортом. Однако при этом к комиссионеру не переходит право собственности, поэтому такая отгрузка не является реализацией. Следовательно, при отгрузке товара на склад комиссионера объекта обложения НДС не возникает.

Затем по договорам купли-продажи, заключенным комиссионером от своего имени, товар будет отгружаться с консигнационного склада комиссионера покупателям. Поскольку комиссионер не является собственником товара, право собственности на него будет переходить к покупателям от комитента. С момента передачи права собственности покупателям у комитента возникает реализация. Но в начале транспортировки от комиссионера покупателям товар находится не на территории Российской Федерации, а на территории иностранного государства. Следовательно, реализация товара имеет место не на территории Российской Федерации, поэтому объекта обложения НДС у комитента не возникает.

Казалось бы, какая разница, товар облагается НДС по ставке 0% или освобожден от налогообложения?

При реализации не облагаемого НДС товара сумма налога, который предъявляется продавцам товаров, работ и услуг, используемых для производства, учитывается в стоимости такого товара. При реализации же облагаемого товара сумма налога, предъявленного продавцам, принимается к вычету. Об этом гласит п.4 ст.170 НК РФ.

Таким образом, первый вариант, т.е. отгрузка товара по договору комиссии непосредственно иностранным покупателям минуя склад комиссионера-нерезидента, выгоднее для российского комитента: при таком способе исполнения своих обязательств по поставке товара он может предъявить к вычету входной НДС.

Комиссионное вознаграждение нерезидента представляет собой выручку, полученную им за оказание услуг резиденту. В соответствии со ст.148 НК РФ объект обложения НДС возникает в том случае, если в соответствии с критериями, установленными данной статьей, местом реализации услуги признается территория Российской Федерации. Подтверждением того, что исполнитель услуг осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, является соответствие следующим критериям:

- у исполнителя имеется регистрация на территории Российской Федерации;

- имеется постоянное представительство на территории Российской Федерации, через которое осуществляется реализация на экспорт.

Предположим, что по данному договору у комиссионера-нерезидента отсутствуют и регистрация, и постоянное представительство. Следовательно, нет и объекта налогообложения.

Если комиссионер-нерезидент имеет постоянное представительство в России и реализация на экспорт ведется через это представительство, комиссионное вознаграждение облагается НДС. Ведь местом реализации услуг в данном случае признается территория Российской Федерации (пп.5 п.1 ст.148 НК РФ). Обязанность по исчислению и уплате налога лежит в этом случае на этом представительстве.

Рассмотрим вопрос об обложении комиссионного вознаграждения нерезидента налогом на доходы иностранного юридического лица от источников в Российской Федерации.

В перечне доходов иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации, содержащемся в ст.309 НК РФ, комиссионное вознаграждение отсутствует. Следовательно, у комитента не возникает обязанности по исполнению функций налогового агента. Если бы комиссионер-нерезидент осуществлял свою деятельность через представительство в Российской Федерации, то у него самого возникли бы налоговые обязательства по уплате налога на прибыль организаций. А у комитента обязанностей налогового агента и в этом случае не возникает.

**2.4. Расходы торговых организаций: разница в бухгалтерском и налоговом учете в соответствии с ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль».**

В настоящее время для бухгалтеров очень актуальны вопросы распределения прямых расходов в налоговом учете и применения ПБУ 18/2002. для торговых организаций основную часть прямых расходов составляет стоимость реализованных товаров.

Общее определение расходов, уменьшающих полученные доходы в целях применения главы 25 Налогового кодек­са РФ, приведено в статье 252. Расходы, учитываемые при ис­числении налоговой базы, должны удовлетворять одновре­менно трем условиям. Они должны быть экономически оправданны, документально подтверждены, связаны с деятельностью, направленной на получение доходов.

В статье 270 Налогового кодекса РФ дан закрытый пере­чень расходов, которые не уменьшают налоговую базу по прибыли ни при каких условиях. В бухгалтерском учете эти расходы влияют на финансовый результат, отражаемый на счетах 90 и 91, а в налоговом учете - не влияют на него.

Расходы, которые можно учесть для целей налогообло­жения, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 Налогового кодекса РФ). Перечень расходов, связанных с производством и реализацией, является открытым (ст. 253 Налогового кодекса РФ). Главное, чтобы они удовлетворяли требованиям статьи 252 Налогового кодекса РФ.

Если фирма определяет доходы и расходы по методу начис­ления, то расходы на производство и реализацию отчетного (налогового) периода подразделяются на прямые и косвенные.

Состав прямых расходов для налогоплательщиков, осуще­ствляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговую деятельность, определен статьей 320 Налогового кодекса РФ. К ним относятся:

- стоимость покупных товаров, реализованных в данном месяце;

- расходы на доставку покупных товаров до склада нало­гоплательщика, если по условиям договора они не включены в цену приобретения товара.

Все остальные расходы являются косвенными. Они умень­шают выручку от реализации товаров в момент их возникно­вения, в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от факта их оплаты (ст. 272 Налогово­го кодекса РФ).

Прямые расходы на доставку уменьшают доход частично по мере реализации товара. Они должны распределяться между реализованными товарами и остатком товаров на скла­де. Расчет суммы прямых расходов, относящихся к остатку непроданных товаров, в налоговом учете осуществляется ежемесячно. Сумма расходов на доставку, относящаяся к ос­таткам товаров, определяется по среднему проценту за отчет­ный период с учетом переходящего остатка на начало месяца. Порядок распределения указанных расходов приведен в ста­тье 320 Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим общую схему расходов, уменьшающих полученные доходы.

К расходам, уменьшающим доходы в налоговом учете относятся:

- общая стоимость покупных товаров;

- стоимость остатка товаров на конец месяца;

- прямые расходы (на доставку) на начало и на конец месяца;

- прямые расходы (на доставку) текущего месяца;

- общая сумма прямых расходов (на доставку това­ра) в налоговом учете за текущий месяц к распределению;

- прямые расходы, которые относятся к реализо­ванному в текущем месяце товару и уменьшают прибыль. Это стоимость реализованных товаров и приходящих­ся на них прямых расходов на доставку товара.

В общем виде сумма прямых расходов, которая относится к реализованной продукции, определяется по формуле:

*(Прямые расходы на начало месяца + Прямые расходы текущего месяца – Прямые расходы на конец месяца) + Стоимость реализованных товаров.*

Общая сумма расходов на доставку, не включенных в цену приобретения, которая подлежит распределению (с учетом остатка на начало отчетного месяца) определяется следую­щим образом.

1. Находим сумму расходов на доставку, приходившихся на остаток товаров на складе на начало отчетного месяца, и прибавляем к ней сумму транспортных расходов, произве­денных в отчетном месяце.

2. Определяем суммарную стоимость товаров, которые были реализованы за отчетный месяц, и товаров, оставшихся на складе на конец отчетного месяца.

3. Затем первую сумму (расходы на доставку) надо разде­лить на вторую (стоимость товаров). Полученная величина и будет средним налоговым процентом.

Теперь, чтобы определить, какая часть транспортных рас­ходов приходится на остаток товаров на складе на конец отчетного месяца, надо стоимость остатка товаров умножить на средний процент. Остальная часть расходов на доставку от­носится к реализованной продукции и уменьшает налоговую прибыль отчетного периода. В виде формул это выглядит так:

*Общая сумма прямых расходов в налоговом учете за текущий месяц к распределению = Прямые расходы на начало месяца + прямые расходы текущего месяца;*

*Средний налоговый % = Общая сумма прямых расходов в налоговом учете за текущий месяц к распределению/ (Стоимость реализованных товаров + Стоимость остатка товаров на конец месяца);*

*Прямые расходы на доставку товара = Общая сумма прямых расходов в налоговом учете в текущем месяце к распределению – Прямые расходы на конец месяца.*

Поскольку данные налогового и бухгалтерского учета о стоимости реализованного товара могут различаться, рас­смотрим, как же учитывать эти расхождения с минимальны­ми трудозатратами для бухгалтера.

Стоимость реализованных товаров в бухгалтерском и нало­говом учете может различаться. Причины две. Первая - в бухгалтерском учете стоимость приобретенных товаров мо­жет отличаться от первоначальной стоимости товара, сфор­мированной по налоговым правилам. Вторая - при реализа­ции товара организация может применять различные методы списания покупной стоимости в каждом из видов учета.

Рассмотрим формирование бухгалтерской стоимости реализуемого товара.

В стоимость товаров, приобретенных за плату, включают­ся все фактические затраты на приобретение (за исключени­ем НДС и других возмещаемых налогов) (п. 5 и 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Это значит, что расходами на приобретение товара будут являться:

- сумма, уплачиваемая по контракту контрагенту;

- ввозная таможенная пошлина и таможенные сборы;

- посреднические вознаграждения;

- комиссионные вознаграждения посредникам;

- страховка;

- иные затраты, связанные с приобретением товара.

При реализации товаров списать их покупную стоимость можно одним из следующих методов - ФИФО, ЛИФО, по средней стоимости или стоимости единицы товара (п. 16 ПБУ 5/01). Применение одного из указанных способов долж­но быть также отражено в учетной политике организации.

Для сближения двух видов учета расходы на доставку удобнее включать в состав издержек обращения и списывать в состав расходов на продажу частично, с распределением на остаток товара, как и в налоговом учете.

Теперь рассмотрим формирование налоговая стоимость реализуемого товара.

К налоговому учету товары принимаются по стоимости, определяемой исходя из цены их приобретения по условиям контракта, контрактной цене.

Для целей налогообложения прибыли в покупную стоимость приобретения товаров не будут включаться: таможенная пошлина и таможенные сборы, расходы, по разгрузке и хранению товаров, расходы по доставке товаров на склад налогоплательщика, если по условиям договора они не вклю­чены в стоимость поставки. Расходы на доставку являются самостоятельным видом прямых расходов. Остальные из пе­речисленных расходов признаются косвенными и уменьшают доходы от реализации в текущем месяце.

Покупная стоимость реализованных товаров является са­мостоятельным прямым расходом и принимается к уменьше­нию дохода от реализации этих товаров непосредственно в мо­мент реализации товаров. Она не суммируется с расходами на доставку. Покупная стоимость отгруженных, но не реализо­ванных на конец месяца товаров не включается в состав рас­ходов, связанных с производством и реализацией, до момента реализации этих товаров.

При реализации товара стоимость реализованных покуп­ных товаров определяется в соответствии с принятой органи­зацией учетной политикой для целей налогообложения (подп. 3 п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ). Допустимо при­менять один их четырех способов - ФИФО, ЛИФО, по сред­ней стоимости или стоимости единицы товара. Однако эти способы относятся к покупной стоимости товаров, определен­ной по правилам налогового учета. Поэтому для сближения двух видов учета оценку реализованных товаров целесообразно производить одним и тем же способом в бухгалтерском и налоговом учете.

Возникает вопрос, как же учесть расхождение контрактной налоговой стои­мости товаров и первоначальной бухгалтерской стоимости с минимумом трудозатрат?

Рассмотрим учет возникающих разниц.

Рассмотрим ситуацию возникновения разниц на примере таможенных пошлин и сборов. Приведенный порядок спра­ведлив для всех иных расходов, связанных с приобретением товара, которые формируют их бухгалтерскую стоимость, но не включаются в налоговую.

Таможенная пошлина и таможенные сборы включаются в расход в налоговом учете сразу, в момент приобретения то­варов в качестве косвенных расходов. В контрактную стои­мость товаров эти расходы не входят.

В бухгалтерском учете таможенные сборы и пошлины включа­ются в первоначальную стоимость товара и, следовательно, спи­сываются в расход по мере реализации приобретенного товара.

Если на конец отчетного периода на складе остается то­вар, то его стоимость в бухгалтерском и налоговом учете ока­жется разной. Различной будет и стои­мость реализованного товара, а также расходы на реализацию.

Для облегчения учета в такой ситуа­ции используются правила ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», которое дает определение и порядок расчетов постоянных и временных разниц. Ведь у торговой орга­низации в этой ситуации возникает налогооблагаемая вре­менная разница. Она возникает тогда, когда в бухгалтерском учете расходы признаются в более позднем отчетном периоде, чем в налоговом.

Сначала бухгалтерские расходы будут меньше, а бухгалтер­ский финансовый результат - выше. В налоговом учете расход будет больше, следовательно, финансовый налоговый результат будет ниже. Таким образом, налог на прибыль будет уплачен в меньшем размере, чем это следует из бухгалтерской прибыли. В последующие периоды таможенные пошлины, приходящи­еся на остаток товара в бухгалтерском учете, будут списаны вме­сте с реализованным товаром. Тогда расходы этого месяца в бух­галтерском учете будут больше, чем в налоговом учете. Следовательно, финансовый бухгалтерский результат за этот ме­сяц будет ниже, чем налоговый финансовый результат месяца.

То есть финансовый результат будет выравниваться в обо­их видах учета по мере списания в расходы в бухгалтерском учете таможенных пошлин.

Это расхождение вызывает возникновение так называемо­го отложенного налогового обязательства. В первом месяце налог на прибыль надо заплатить меньше, но в следующий месяц - больше. Нарастающим итогом налог на прибыль при реализации всего товара будет равен бухгалтерскому финан­совому результату, умноженному на ставку налога на при­быль. Поэтому при окончательной реализации товара фи­нансовый результат и в бухгалтерском, и в налоговом учете будет одинаковым.

Рассмотрим практический пример расчета возникающих постоянных и временных разниц в соответствии с ПБУ 18/2002

Основной вид деятельности организации - торговля. Товары в бухгалтерском учете отражаются с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При реализации товаров используется метод оценки по средней себестоимости. Метод учета товаров - периодический (оценка запасов производится в конце отчетного периода). Остатка товаров на 1 января 2004 г. нет. В январе было четыре поставки товаров, в том числе:

- 10-го числа - 30 штук по цене 5 000 руб. на общую сумму 150 000 руб.;

- 15-го числа - 25 штук по цене 3 000 руб. на общую сумму 75 000 руб.;

- 21-го числа - 20 штук по цене 4 000 руб. на общую сумму 80 000 руб.;

- 29-го числа - 25 штук по цене 6 000 руб. на общую сумму 150 000 руб.

Всего за январь было приобретено 100 штук товара одного наименования на общую сумму 455 000 руб.

В январе понесены следующие расходы, связанные с приобретением товара и произведенные до принятия товара к учету:

- проценты по заемным средствам - 6000 руб. (из них принимается для целей налогообложения 4500 руб.);

- транспортные расходы – 15 000 руб.

В январе организация заключила экспортный торговый контракт на поставку товара в количестве 65 штук на условиях поставки EXW (с завода экспортера). В бухгалтерском учете расходы, связанные с приобретением товаров, так же, как и стоимость товаров, отражаются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Стоимость товаров по цене поставщика списывается с кредита счета 15 в дебет счета 41 «Товары», тогда как иные расходы, произведенные до принятия товаров к учету, списываются в дебет счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Указанные расходы распределяются между реализованными и оставшимися на складе товарами пропорционально их стоимости.

Учетная стоимость реализованных товаров составляет:

(150 000 руб. + 75 000 руб. + 80 000 руб. + 150 000 руб.) \* 65 шт. /(30 шт. + 25 шт. + 20 шт. + 25 шт.) = 295 750 5 руб.

Остаток товаров на складе на 1 февраля 2004 г. составит:

100 шт. - 65 шт. = 35 шт.

Учетная стоимость остатка товаров на складе составит:

455 000 руб. – 295 750 руб. = 159 250 руб.

Сумма отклонений в стоимости товаров по дебету счета 16 на начало месяца равна нулю. Сумма отклонений за месяц в соответствии с условиями примера составит:

6000 руб. + 15 000 руб. = 21 000 руб.

Сумма отклонений в стоимости товаров, списываемая в январе с кредита счета 16 в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж», составит:

(21000 руб./ 455 000 руб.) \* 295 750 руб. = 13 650 руб.

Остаток отклонений на 1 февраля 2003 г. составит:

21 000 руб. – 13 650 руб. = 7 350 руб.

Сумма прямых расходов, связанных с производством и реализацией, в бухгалтерском учете составит:

295 750 руб. + 13 650 руб. = 309 400 руб.

В налоговом учете

В соответствии с условиями примера в налоговом учете также используется периодический метод учета и оценка МПЗ по средней себестоимости. Поэтому учетная стоимость реализованных товаров в налоговом учете будет совпадать с данными бухгалтерского учета и составит 295 750 руб.

Стоимость транспортных расходов, включаемых в прямые расходы, составит:

15 000 руб. /455 000 руб. \* 295 750 руб. = 9 750 руб.

Транспортные расходы на остаток нереализованных товаров составят:

15 000 руб. – 9 750 руб. = 5 250 руб.

Сумма прямых расходов, связанных с производством и реализацией, составит:

295 750 руб. + 9 750 руб. = 305 500 руб.

Во внереализационные расходы текущего месяца будут включены проценты по заемным средствам в размере 4 500 руб.

Общая сумма расходов с учетом косвенных и внереализационных расходов составит:

305 500 руб. + 4 500 руб. = 310 000 руб.

Доходы от реализации экспортного товара в январе как для бухгалтерского, так и для налогового учета составляют 420 000 руб.

В этом случае прибыль по данным бухгалтерского учета составит:

420 000 руб. – 309 400 руб. = 110 600 руб.

По данным налогового учета прибыль составит:

420 000 руб. – 310 000 руб. = 110 000 руб.

После расчета прибыли в бухгалтерском и налоговом учете заполняется «Расчет разниц, связанных с приобретением товаров». Заполненный регистр выглядит следующим образом:

**Таблица 3.**

**Расчет разниц, связанных с приобретением товаров**

**за январь 2004 года**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| N  п/п | Показатели | Сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Остаток отрицательных суммовых разниц, импортных  пошлин, вознаграждения комиссионеру, стоимости  консультационных услуг, процентов по заемным  средствам, принимаемых для целей  налогообложения <16> на начало месяца (остаток  непогашенной временной налогооблагаемой разницы на конец предыдущего месяца : стр. 12 за предыдущий  месяц) | 0 |
| 2 | Сумма отрицательных суммовых разниц, импортных  пошлин, вознаграждения комиссионеру, стоимости  консультационных услуг, процентов по заемным  средствам, принимаемых для целей налогообложения,  за месяц (временная налогооблагаемая разница) | 4 500 |
| 3 | Остаток положительных суммовых разниц на начало  месяца (остаток непогашенной временной вычитаемой  разницы на конец предыдущего месяца : стр. 13 за  предыдущий месяц) | 0 |
| 4 | Сумма положительных суммовых разниц за месяц  (временная вычитаемая разница) | 0 |
| 5 | Остаток товаров на начало месяца по учетной  стоимости | 0 |
| 6 | Поступило товаров за месяц по учетной стоимости | 455 000 |
| 7 | Удельный вес отрицательных суммовых разниц,  импортных пошлин, вознаграждения комиссионеру,  стоимости консультационных услуг, процентов по  заемным средствам, принимаемых для целей  налогообложения, в стоимости товаров за месяц  (стр. 1 + стр. 2) : (стр. 5 + стр. 6) | 0,0099 |
| 8 | Удельный вес положительных суммовых разниц в  стоимости товаров за месяц (стр. 3 + стр. 4) :  (стр. 5 + стр. 6) | 0 |
| 9 | Учетная стоимость реализованных товаров | 295 750 |
| 10 | Уменьшаемая временная налогооблагаемая разница по  реализованным товарам (гр. 7 х гр. 9) | 2 927,93 |
| 11 | Уменьшаемая временная вычитаемая разница по  реализованным товарам (гр. 8 х гр. 9) | 0 |
| 12 | Остаток отрицательных суммовых разниц, импортных  пошлин, вознаграждения комиссионеру, стоимости  консультационных услуг, процентов по заемным  средствам, принимаемых для целей налогообложения,  на конец месяца (стр. 1 + стр. 2 - стр. 10) | 1 572,07 |
| 13 | Остаток положительных суммовых разниц на конец  месяца (стр. 3 + стр. 4 - стр. 11) | 0 |
| 14 | По данным бухгалтерского учета: стоимость  реализованных товаров, включая  транспортно-заготовительные расходы | 309 400 |
| 15 | По данным налогового учета: прямые расходы,  связанные с реализацией товаров | 305 500 |
| 16 | Постоянная разница, приводящая к образованию  постоянного налогового обязательства (стр. 14 -  стр. 15) | 3 900 |

Разницы за январь с учетом данных Расчета разниц, связанных с приобретением товаров составят:

1. Постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства, определяемая как превышение прямых расходов, связанных с реализацией товаров, в бухгалтерском учете над аналогичными расходами в налоговом учете – 3 900 руб. (309 400 – 305 500) (графа 3, строка 16).

2. Временная налогооблагаемая разница, образующаяся за счет включения в налоговом учете процентов по заемным средствам, принимаемых для целей налогообложения, во внереализационные расходы – 4 500 руб. (графа 3, строка 2).

3. Частичное погашение временной налогооблагаемой разницы, указанной в п.2, при реализации части приобретенных товаров составляет 2 927,93 руб. (графа 3, строка 10). Отложенное налоговое обязательство, получаемое умножением этой суммы на ставку налога на прибыль (24%), списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки» в связи с выбытием объекта активов (товаров), по которым образовалась указанная разница (п.18 ПБУ 18/02).

Если организация перешла на исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль исходя из фактически полученной прибыли, то в бухгалтерском учете 31 января 2004г. она должна отразить следующие проводки:

Дт 90-9 Кт 99 – 110 600 руб. - отражена бухгалтерская прибыль за январь;

Дт 99 Кт 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» - 26 544 руб. (110 600 руб. \*24%) - начислен условный расход за январь;

Дт 99 Кт 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» - 936 руб. (3 900 руб. \* 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство за январь;

Дт 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кт 77 – 1 080 руб. (4 500 руб. \* 24%) - отражено отложенное налоговое обязательство за январь;

Дт 77 Кт 99 – 702,7 руб. (2 927,93 руб. \* 24%) - отражено списание отложенного налогового обязательства на счет 99 «Прибыли и убытки» по выбывшим в январе объектам активов.

Налог на прибыль, рассчитанный по данным налоговой прибыли за январь, составит:

110 000 руб. \* 24% = 26 400 руб.

Текущий налог на прибыль за январь в соответствии с ПБУ 18/02 будет рассчитываться по формуле:

ТНП = УР + ПНО - ОНО.

Подставляя значения в формулу, получим:

26 544 руб. + 936 руб. – 1 080 руб. = 26 400 руб.

Полученная величина совпадает с суммой налога, рассчитанной по данным налоговой прибыли.

**Глава 3. Аудит экспортных торговых операций.**

Значительные объемы экспортных продаж товаров подтверждают факт установления международных связей и их расширение.

Расширение экспортной деятельности привлекательно не только для государства, которое стимулирует эту деятельность. Экспорт, а точнее результат от экспортной деятельности в виде полученной «твердой» иностранной валюты, позволят организациям сохранить оборотные средства для развития собственного производства, особенно в условиях нестабильной экономической ситуации в России. Кроме того, цены на мировом рынке на экспортируемую продукцию, как правило, выше, чем на внутреннем рынке, а имеющиеся льготные режимы налогообложения, в частности, по НДС, позволяют обеспечить большую результативность от экспортных сделок своей продукции, чем от подобных сделок на внутреннем рынке.

Результаты внешнеторговой деятельности российских организаций отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, анализ которой в дальнейшем проводиться различными пользователями этой отчетности.

Достоверность рассматриваемой отчетности особенно важна для внешних потребителей. Иностранные партнеры, заключающие договоры с российскими организациями, хотят быть уверены в том, что все виды товаров, получаемые из России, поступят к ним своевременно и в объемах, предусмотренных в контрактах. Для этого анализируются и прогнозируются возможности организаций на основе предоставляемой бухгалтерской отчетности. Общепризнанным является тот факт, что большего доверия заслуживает отчетная информация, подтвержденная независимым аудитором.

**3.1. Основные нормативные акты, регламентирующие порядок бухгалтерского учета по импортным операциям.**

Исходя из вышесказанного, основная цель аудита экспортных операций - это установление соответствия экспортных операций нормам действующего законодательства, целесообразности их совершения, а также полноты и достоверности отражения данных операций в учете организации.

Формирование аудитором мнения о достоверности экспортных операций и их законности должно основываться на сравнении фактического состояния учета и отчетности с нормами действующего законодательства и принципами бухгалтерского учета при отражении операций по экспорту материальных и ценностей.

Укажем основные нормативные акты, регламентирующие порядок бухгалтерского учета по экспортным торговым операциям:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.,

2.Налоговый кодекс РФ, часть первая и вторая.

3. Таможенный кодекс РФ.

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденной Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129 - ФЗ

6. Федеральные законы: «О валютном регулировании и валютном контроле» (Закон РФ от 9.10.1992г. № 3615, ред. от 10.12.2003 № 173 ФЗ), «О таможенном тарифе» (Закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1, ред. от 08.12.2003 с изм. от 29.12.2003), «Об основах государственном регулировании внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003г. № 164-ФЗ)

7. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (Приказ Минфина России от 31.10.200 № 94н);

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000 (Приказ Минфина РФ от 10.01.2000 № 2н)

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (Приказ Минфина РФ от 09.12.98 № 60н).

10. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (Приказ Минфина РФ от 06.07.99 № 43н)

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (Приказ Минфина РФ от 09.06.01 № 44н)

12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 32н)

13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33н) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций.

14.Межправительственные конвенции и соглашения об избежании двойного налогообложения (Конвенция ООН о договорах международной купли- продажи товаров).

15.Внутриведомственные нормативные акты Банка России, Министерства Финансов РФ, Государственного таможенного комитета РФ (инструкции, положения, приказы, указания, методические рекомендации, разъяснения).

16. Международные правила поставок товаров (ИНКОТЕРМС) и правила оформления и доставки грузов и т.д.

**3.2. Объект аудита и источники информации**

Экспорт товаров подвержен различного рода рискам (коммерческий риск, финансовый риск, валютный риск, риск неэффективности сделки и т.д.) и, как следствие, возможности возникновения искажений данных отчетности, поэтому считается необходимым выделение экспортных торговых операций в обособленный объект аудита.

Особенностью внешнеэкономических сделок является то, что они выходят за рамки одного государства, а значит, информационная база значительно шире, чем при оценке других видов операций предприятия.

При классификации информации для аудита целесообразно разделение всех источников на внутренние и внешние.

В качестве источника внешней информации при проведении проверки организаций-экспортеров прежде всего необходимо выделить информационные ресурсы банков, таможенных органов, осуществляющих контроль за экспортной торговой деятельностью организаций. К таким источникам информации относятся, например, грузовая таможенная декларация (ГТД), паспорт экспортной сделки (ПС), платежные документы уполномоченных банков.

Получение информации из указанных источников является эффективным способом сбора и обобщения аудиторских доказательств.

Помимо приведенных выше внешних источников информации экспортных торговых операций к ним также относятся:

* Информация о политической и экономической ситуации в отношении стран, субъектами которых являются контрагенты по сделке.
* Информация о денежно-кредитной и бюджетной политике государства.
* Отраслевая информация*.*
* Характеристика контрагентов.
* Законодательная и справочно-информационная базы.
* Заключения официальных государственных органов, внешних аудиторов и иных организаций, уполномоченных проводить проверки.
* Информация СМИ, сети Интернет.

К внутренним источникам информации относятся сведения, генерируемые самим предприятием:

* Правовые документы предприятия*.*

К ним относятся учредительные документы, которые являются обоснованием для аудитора при определении возможности осуществления данного рода деятельности. Кроме того, правильность их составления, своевременность оформления и регистрации изменений позволяет сделать вывод о законности существования предприятия в целом. С правовой точки зрения аудитор также должен оценить банковские и таможенные документы.

* Учетная и налоговая политики.
* Экспортные торговые контракты.
* Договоры с транспортными, посредническими, экспедиторскими и другими организациями.
* Первичные документы.

К ним относятся товарные накладные, инвойсы, акты, счета-фактуры, книги покупок и книги продаж, ведомости учета готовой продукции, ведомости учета отгруженной экспортной продукции и т.д.

* База данных бухгалтерского учета*.*
* Данные бухгалтерской отчетности.
* Внеучетные источники информации, такие как, например, внутренние приказы организации-экспортера.

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

Согласно Федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности можно выделить три основных этапа аудиторской проверки:

1. Планирование аудиторской проверки.

В первую очередь аудитору необходимо ознакомиться с бизнесом клиента, его организацией, с отраслью, в которой действует предприятие. Также происходит знакомство с организацией и ведением бухгалтерского учета, системой внутреннего контроля.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 4 аудитору необходимо оценить уровень существенности и его взаимосвязь с аудиторскими рисками.

Для проведения эффективной проверки в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 разрабатывается план и программа аудита.

1. Сбор аудиторских доказательств: проверка оборотов, сальдо по счетам; аналитические процедуры; тестирование средств контроля.
2. Завершение аудита, т.е. формирование мнения аудитора и подготовка итоговых документов.

Порядок проведения аудита экспортных торговых операций проиллюстрируем на практическом примере на основе данных фирмы ООО «Менеджер Интернешнл»

***Особенности финансово-хозяйственной деятельности базового предприятия***:

# *Наименование организации:* ООО «Менеджер Интернешнл»

*Место нахождения:* место нахождения его исполнительного органа – Генерального директора, расположенного по адресу: 115432 г. Москва, ул. Трофимова д. 1/17.

*Краткая история организации*: ООО «Менеджер Интернешнл» было основано в 2002 году (Решение № 1 от 16 апреля 2002 г.).

Настоящая редакция устава № 2 утверждена Решением учредителя общества (Решение № 3 от 29 ноября 2002 г.) в связи с изменениями в Федеральном законе «Об акционерных обществах», принятыми 7 августа 2001 г. Уставный капитал общества составляет 3 040 000 рублей. На момент госрегистрации общества его уставный капитал оплачен на 100%.

Высший орган управления - общее собрание акционеров общества, единоличный исполнительный орган – Генеральный директор общества, контрольный орган общества – ревизор общества.

Последняя аудиторская проверка осуществлялась в 2003 году. Форма предоставленного аудиторского заключения – условно положительное аудиторское заключение. Организация не участвовала и не участвует в судебных разбирательств.

*Вид деятельности:* основной вид деятельности *-* оптовая и розничная торговля как на внутреннем рынке РФ, так и за рубежом; консультирование; осуществление различных коммерческих проектов в РФ и за рубежом, не противоречащих действующему законодательству и соответствующих задачам общества; иная деятельность, отвечающая целям общества и не противоречащая действующему законодательству.

Обслуживающие банки:

***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.

**Таблица 4.**

**Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета экспортных торговых операций по данным организации**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Тест** | **Да** | **Нет** | **Примечание** |
| **Внутренний контроль**  1. Существует ли на предприятии внутрифирменные стандарты документов (справки, отчеты), отслеживающие продвижение экспортного товара, его оплату и предназначенные для обмена данными внутри фирмы?  2. Существует ил защита базы данных по экспортным торговым контрактам?  3. Существует ли ограниченный доступ лиц, работающих на фирме, к учетной информации по экспортным торговым контрактам?  4. Существует ли в организации-экспортере разграниченный доступ к данным складского учета и бухгалтерии?  5. Проводится ли в организации обмен документов по экспортным торговым контрактам в электронном виде?  6.Существует ли система контроля за авторизацией аналогов электронных подписей?  7. Существую ли в организационной структуре предприятия службы, контролирующие продвижение экспортного товара на всех этапах реализации?  8. Соблюдаются ли определенные правила и условия хранения товаров:  - при транспортировке  - на складе? | +    +    +    +      +  +  + | +          + | Только первичные учетные документы.  Вход в базу данных защищен паролем.  Доступ к информации имеют работники бухгалтерии и руководство.  Обмен документов по экспортным торговым контрактам в электронном виде проводиться в основном между службами бухгалтерии, маркетинга и сбыта.  Служба сбыта отвечает за своевременность и полноту поставки экспортного товара покупателю, но полного систематизированного контроля за экспортным товаром на всех этапах реализации не осуществляет.  Условия хранения на складе и при транспортировке соответствуют базисным условиям поставки, предусмотренных экспортными контракта. |
| **Система бухгалтерского учета**  9. Экспортные контракты заключаются с постоянными контрагентами?  10. Фирма имеет одноразовые экспортные контракты?  11. Поставка экспортного товара осуществляется:  - по прямым экспортным договорам;  - по посредническим договорам?  12. Экспортные контракты совершаются через один обслуживающий банк?  13. Ведется ли аналитический учет экспортных товаров по партиям в разрезе стран и контрагентов?  14. Утверждено ли Учетной политикой организации Рабочий план счетов, в соответствии с которым к счету 43 «Готовая продукция» открыты субсчета:  - «ГП на экспорт»;  - «ГП для реализации на внутреннем рынке»?  15. Утверждено ли Учетной политикой организации Рабочий план счетов, в соответствии с которым к счету 45-1 «Товары отгруженные экспортные» открыты следующие субсчета:  - «Экспортные товары в пути в СНГ»;  - «Экспортные товары в портах и на складах СНГ»;  - «Экспортные товары в пути за границей»?  16. Утверждено ли Учетной политикой организации Рабочий план счетов, в соответствии с которым к счету 44-1 «Накладные расходы по экспорту» открыты следующие субсчета:  - «Накладные расходы по экспорту в рублях»;  - «Накладные расходы по экспорту в валюте»;  - «Общеторговые накладные расходы»?  17. Предусмотрено ли ведение аналитического учета по счетам учета расчетов с покупателями в разрезе видов задолженности, сроков ее возникновения?  18. Предусмотрено ли Учетной политикой организации наличие положений, регламентирующих раздельный учет выручки от реализации товаров на экспорт и прочей реализации?  19. Предусмотрено ли Учетной политикой наличие положений, устанавливающих порядок ведения раздельного учета затрат по видам деятельности, к которым применяются различные налоговые режимы по НДС?  20. Ведется ли аналитический учет по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» в разрезе сумм НДС, относящихся к экспортной продукции (отгруженной, неоплаченной, оплаченной)?  21. Организованная система бухгалтерского учета затрат на производство продукции позволяет определить на этапе производства, что производимая продукция будет реализована на экспорт ( на территории РФ)? | +    +  +  +  +    +  +  + | +  +  +  +  +  + | Организация имеет постоянных покупателей.  В течение 2004 года организация заключала одноразовые экспортные договоры на поставку товаров.  Основная часть поставок товаров на экспорт в 2004 году осуществлялась по прямым экспортным договорам.  Организация не занимается производством товаров, реализуемы на экспорт.  Аналитики нет.  Аналитики нет.  Аналитический учет по счетам учета расчетов с покупателями ведется в разрезе вида валюты расчетов.  Положения применяются с ограничениями либо с нарушениями действующего порядка.  Положения применяются с ограничениями либо с нарушениями действующего порядка.  Организация не занимается производством продукции, а реализует на экспорт приобретенные товары и материалы. |

Согласно представленным ответам работников службы бухгалтерии можно сделать вывод, что уровень систему внутреннего контроля за осуществлением экспортных торговых операций соответствует оценке «средний».

***Уровень существенности и аудиторский риск***

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

В соответствии с ПСАД № 4 «Существенность в аудите» информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения. Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

Под термином «аудиторский риск» понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск включает три составные части: внутрихозяйственный риск, риск средств контроля и риск необнаружения. Термин «внутрихозяйственный риск» означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Термин «риск средств контроля» означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Термин «риск необнаружения» означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Рассчитаем уровень существенности для базового предприятия.

**Таблица 5.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности (руб.) | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (руб.) |
| Готовая продукция и товары для перепродажи. | 105 000 | 10 | 10 500 |
| Дебиторская задолженность(покупатели и заказчики), платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты | 17 688 000 | 2 | 353 760 |
| Поставщики и подрядчики | 23 117 000 | 2 | 462 340 |
| Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 41 060 000 | 2 | 821 200 |
| Валюта баланса | 26 612 000 | 2 | 532 240 |

Среднее арифметическое показателей составляет:

(10 500 + 353 760 + 462 340 + 821 200 + 532 240)/ 5 = 436 008

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(436 008 – 10 500) / 436 008 = 98 %

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(821 200 – 436 008) / 436 008 = 88 %

Отклонение наибольшего и наименьшего показателей от среднего и от всех остальных является значительным, поэтому принимаем решение отбросить значения 10 500 руб. и 821 200 руб. и не использовать их при дальнейшем усреднении. Находим новую среднюю величину:

(353 760 + 462 340 + 532 240) / 3 = 449 447.

Полученную величину допустимо округлить до 450 000 руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности.

Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

((450 000 – 449 447) / 449 447) \* 100% = 0,12 %, что находится в пределах 20%.

Уровень существенности для базового предприятия составляет 450 000 руб.

Рассчитаем аудиторские риски. Определим риск необнаружения ошибок и соответствующее количество подлежащих сбору аудиторских свидетельств (доказательств).

Формула модели аудиторского риска следующая: DR=DAR/(IR\*CR), где DR - риск необнаружения, DAR - риск аудита, IR - внутрихозяйственный риск, CR - риск средств контроля. Установим аудиторский риск на уровне 5%, риск средств контроля равен 50%, внутрихозяйственный риск равен 95%. Получаем: 0,05/(0,9\*0,6)=0,09. Таким образом, риск необнаружения равен 9%.

***Программа аудита экспортных операций****.*

Как было сказано нами ранее, в соответствии с ПСАД № 3 «Планирование аудита» аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

План и программа проведения аудита экспортных торговых операций строятся с учетом результатов проверки системы внутреннего контроля на данном участке.

**Таблица 6.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Общий план аудита** |  |  |
| Overall Audit Plan |  |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **Клиент**: ООО «Менеджер Интернешнл» | **проверяемый период**:  **с** 01.01.2004 **пО** 31.12.2004 |

**Количество человека-час 105**

**Руководитель аудиторской группы**

**Состав аудиторской группы**

**Планируемый аудиторский риск 5%**

**Планируемый уровень существенности 450 тыс. руб.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Планируемые виды работ** | **Период проведения** | **Исполнитель** | **Ссылка на РД** |
| 1. | Аудит учета себестоимости экспортируемой продукции (остатков незавершенного производства). |  |  | Устав предприятия импортный контракт, первичные документы и т.д. |
| 2. | Аудит учета расчетов с покупателями экспортного товара. |  |  |
| 3. | Аудит учета расчетов с комиссионерами (поверенными, агентами) по посредническим договорам. |  |  |
| 4. | Аудит учета операций по валютным счетам. |  |  |
| 5. | Аудит соблюдения организациями-экспортерами налогового законодательства. |  |  |
| 6. | Оценка применимости допущения принципа непрерывности деятельности организации. |  |  |

**Подготовил (руководитель проверки) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Утвердил (куратор проверки) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Программа аудита**

**Проверяемая организация**  **ООО «Менеджер Интернешнл»**

**Период аудита 2004 год**

**Количество человеко - часов**  **105**

**Руководитель аудиторской группы** **Романова Е.А.**

**Состав аудиторской группы** **Лапина О.Ю., Рымарева В.Б.**

**Планируемый аудиторский риск** **5%**

**Планируемый уровень существенности** **450** **тыс. руб.**

**Таблица 7.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Перечень аудиторских процедур по разделам аудита** | **Период проведения** | **Исполнитель** | **Рабочие документы** | **Примечание** |
| **1.** | **Аудит учета себестоимости экспортируемой продукции (остатков незавершенного производства).** | | | | |
|  | **ЭТО1.1**. Проверка полноты и правильности формирования себестоимости экспортируемой продукции. | с 01.02.05 по 03.02.05 |  | Учетная политика, главная книга, журанлы-ордера, ведомости, карточки счетов учета затрат на производство продукции. Производственные, материальные отчеты, наряды-заказы. Экспортные договоры. | При проверке используются формальный, арифметический, нормативно-правовой, экономический методы, метод обратного счета. |
| . | **ЭТО1.2**.Аудит формирования коммерческих расходов, списываемых на себестоимость экспортной продукции. | с 01.02.05 по 03.02.05 | Учетная политика. Экспортные торговые договоры. Карточки сч. 44 «Коммерческие расходы», первичные документы, подтверждающие факт совершения расходов. | При проверке используются формальный, арифметический, нормативно-правовой, экономический методы, метод контрольного сличения. |
|  | **ЭТО1.3.** Проверка порядка определения сумм НДС, уплаченных по ТРУ, использованным при производстве продукции, предназначенной для реализации на экспорт (реализованной на экспорт продукции) | с 01.02.05 по 03.02.05 | Учетная политика, система аналитических счетов по сч. 19 «НДС оп приобретенным ценностям», журнал операций по сч. 19, специальные налоговые расчеты, бухгалтерские справки, книги покупок, счета-фактуры полученные. | При проверке используются нормативно-правовой и аналитические методы. |
| **2.** | **Аудит учета расчетов с покупателями экспортного товара.** | | | | |
| . | **ЭТО 2.1.** Аудит обоснованности и возникновения дебиторской задолженности. | с 01.02.05 по 02.02.05 |  | Экспортные договоры. Регистры бухгалтерского учета по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками, сч. 90 «Продажи». | При проверке применятся аналитический метод. |
|  | **ЭТО2.2**. Анализ положений экспортных договоров. | с 01.02.05 по 01.02.05 |  | При проверке применятся аналитический метод |
|  | **ЭТО 2.3** Аудит полноты и своевременности отражения в учете выручки от реализации и переход права собственности на экспортируемый товар к покупателю. | с 01.02.05 по 02.02.05 |  | Журналы-ордера, ведомости, карточки сч.90 «Продажи», сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Экспортные договоры. ГТД, товаросопроводительные документы, накладные. | Применяются при проверке арифметический, нормативно-правовой, логический и формальный методы. |
| **3.** | **Аудит учета расчетов с комиссионерами (поверенными, агентами) по посредническим договорам.** | | | | |
|  | **ЭТО 3.1**. Проверка правильности отражения в учете отгруженного экспортного товара по посредническим договорам. | с 03.02.05 по 05.02.05 |  | Экспортные договоры, посреднические договоры. Отчеты посредников, выписки из валютного счета. Регистры бухгалтерского учета по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 90 «Выручка» | При проверке используются методы: формальный, нормативно-правовой, арифметический, аналитический. |
|  | **ЭТО 3.2.** Проверка полноты и своевременности отражения в учете данных комиссионного отчета (отчета поверенного, агента). | с 03.02.05 по 05.02.05 |  |
|  | **ЭТО 3.3.** Аудит учета коммерческих расходов по реализации экспортного товара, понесенных посредником и подлежащих возмещению ему экспортером. | с 03.02.05 по 05.02.05 |  |
|  | **ЭТО 3.4**. Аудит учета расчетов по комиссионному вознаграждению. | с 03.02.05 по 05.02.05 |  |
| **4.** | **Аудит учета операций по валютным счетам.** | | | | |
|  | **ЭТО 4.1.** Проверка наличия договоров с банками на открытие валютных счетов. | с 01.02.05 по 02.02.05 |  | Договор с баками на открытие валютных счетов. Дополнительные соглашения. | При проверке используются формальный метод, нрмативно-правовой метод. |
|  | **ЭТО 4.2**. Проверка полноты банковских выписок, а также соответствия сумм по выпискам бака по валютному счету суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах. | с 01.02.05 по 02.02.05 |  | Банковские выписки по валютным счетам, первичные документы, приложенные к банковским выпискам. | При проверке используются формальный метод, нрмативно-правовой, арифметический, встречный метод |
|  | **ЭТО 4.3**. Проверка правильности отражения в учете операций по покупке иностранной валюты. | с 02.02.05 по 03.02.05 |  | Регистры бухгалтерского учета по счету 52 «Валютный счет», банковские выписки по валютным счетам, курсы валют. | При проверке используются формальный метод, нрмативно-правовой, арифметический, встречный метод |
|  | **ЭТО 4.4.** Проверка своевременности предоставления экспортером в банк поручения на перечисление валютной выручки и правильности отражения в учете операций по продаже иностранной валюты. | с 02.02.05 по 03.02.05 |  | Платежные поручения, выписки банка по валютным счетам, регистры бухгалтерского учета по счету 52, счету 91 «Прочие доходы и расходы»курсы валют. | При проверке используются формальный метод, нрмативно-правовой, арифметический, встречный метод |
|  | **ЭТО 4.5.** Проверка обоснованности использования валютной выручки, оставшейся в распоряжении организации после обязательной продажи | с 03.02.05 по 04.02.05 |  | Платежные поручения, выписки банка по валютным счетам, регистры бухгалтерского учета по счету 52,курсы валют | При проверке используются формальный метод, нрмативно-правовой, арифметический, встречный метод |
|  | **ЭТО 4.6.** Проверка переоценки средств на валютных счетах и сумм задолженности, выраженной в иностранной валюте. | с 03.02.05 по 04.02.05 |  | Регистры бухгалтерского учета по счетам 52, 91, курсы валют, данные о дебиторской и кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте. | При проверке используются методы арифметический и контрольного сличения. |
| **5.** | **Аудит соблюдения организациями-экспортерами налогового законодательства.** | | | | |
|  | **ЭТО 5.1.** Проверка порядка подтверждения факта экспорта товара. | с 03.02.05 по 05.02.05 |  | Налоговые декларации по НДС, комплект документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ. | Используются правовой, арифметический и аналитический методы проверки. |
|  | **ЭТО 5.2.** Проверка порядка предъявления сумм НДС, относящийся к реализованной на экспорт продукции, к вычету. | с 04.02.05 по 05.02.05 |  | Налоговые декларации оп НДС, книга покупок, специальные налоговые расчеты, бухгалтерские справки. | При проверке используются: нормативно-правовой, арифметический и аналитический методы. |
|  | **ЭТО 5.3.** Проверка порядка заполнения налоговой декларации по НДС. | с 04.02.05 по 05.02.05 |  | Налоговые декларации по НДС, книги покупок (продаж), регистры бухгалтерского учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС». | При проверке используются формальный, встречный, нормативно-правовой методы. |
| **6.** | **Оценка применимости допущения принципа непрерывности деятельности организации** | | | | |
|  | **ЭТО 6.1.** Оценка эффективности экспортных операций | 05.02.05 |  |  |  |

Руководитель аудиторской организации,

имеющий право подписи аудиторских \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

заключений

от ее имени:

Руководитель аудиторской группы: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**3.4. Аудиторское заключение по финансовой(бухгалтерской) отчетности.**

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ.**

При решении основных задач, поставленных в данной выпускной квалификационной работе, было определено, что внешнеторговые операции обладают рядом особенностей, позволяющих выделить их в отдельное направление финансово-хозяйственной деятельности организаций. Каждая из перечисленных ниже особенностей в той или иной степени влияет на порядок их отражения в бухгалтерском учете:

- большая продолжительность осуществления операций по экспорту товара во времени вследствие значительной удаленности друг от друга участников внешнеэкономической сделки (покупателя и продавца);

- необходимость пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, обусловленная тем, что один из участников внешнеэкономической сделки (покупатель или продавец товара) непременно находиться за границей;

- осуществление расчетов между покупателем и продавцом товара в иностранной валюте в подавляющем большинстве случаев;

- сопряженность продвижения товара от продавца к покупателю с большими затратами, которые несут оба участника внешнеэкономической сделки (каждый из них в части, обусловленной конкретным базисным условием поставки);

- наличие большого числа мест возникновения затрат, т.е. необходимость привлекать много разного рода организаций, оказывающих услуги или выполняющих работы по продвижению экспортного товара.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что для формирования в бухгалтерском учете и финансовой отчетности достоверной информацию о результатах экспортных торговых операций, а также эффективного ведения внешнеэкономической деятельности, необходимо достаточное знание и понимание таких областей как:

- методология бухгалтерского учета в России и основы международного учета;

- таможенное законодательство;

- законодательство по налогам и сборам;

- принципы международных коммерческих договоров и обычаи международного торгового оборота;

- законодательная основа, формирующая правовые отношения условий поставки и ответственности за их нарушение;

- законодательство по валютному регулированию и контролю.

Несмотря на постоянно меняющуюся законодательную базу по внешнеэкономической деятельности и трудность ее понимания приведенная в качестве рекомендации модель бухгалтерского и налогового учета экспортных торговых операций, как по прямым торговым договорам, так и по посредническим контрактам дает возможность систематизировать работу бухгалтерии.

Для прозрачности бухгалтерского учета экспортных торговых операций в ходе написания ВКР нами были предложенные варианты развернутого аналитического учета:

- движения экспортного товара от поставщика к покупателю, что позволяет эффективнее контролировать продвижение экспортного товара на всех этапах его реализации;

- накладных расходов, зависящих от того, на каком этапе продвижения товара к иностранному покупателю они имели место; одновременно были подробно рассмотрены базисные условия поставки Инкотермс;

- по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» для ведения раздельного учета НДС при реализации товаров на экспорт.

Предложенные нами в третьей части ВКР варианты плана и программы аудита экспортных торговых операций позволяют наглядно увидеть основные участки возникновения ошибок в отражении операций по реализации товаров на экспорт и нарушении действующего законодательства.

На основании данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности ООО «Менеджер Интернешнл» практически был проведен аудит на экспортных торговых операций и по результатам проверки выдано аудиторское заключение.

**Библиографический список.**

1. Сайт <http://diplombuh.narod.ru>