**Тема №1 Внешнеэкономические операции как объект контракта купли-продажи**

**1. Определение и классификация внешнеэкономических операций.**

**2. Типовая внешнеторговая сделка купли-продажи и ее оформление.**

**3.Сущность, виды и механизм действия внешнеторговых контрактов.**

**4. Цены и общая сумма контракта, условия платежа.**

**5. Качество, упаковка, маркировка товара, штрафные санкции, форс-мажор.**

**1. Определение и классификация внешнеэкономических операций.**

Внешнеэкономическая операция - это комплекс действий участников торгового процесса, представляющих разные страны, с целью осуществления торгового обмена.

Участников торгового процесса, или контрагентов, должно быть не менее двух: продавец и покупатель. Возможны следующие классификации внешнеэкономических операций

Таблица 1.

Классификация внешнеэкономических операций по основным признакам

|  |  |
| --- | --- |
| 1. По направлениям торговли | Товарообменная торговля  Торговля научно-техническими достижениями и оказание услуг  Торгово-посредническая деятельность  Торговля состязательного типа  Встречная торговля, бартер, выкуп устаревшей продукции, торговля на компенсационной основе и давальческом сырье |
| 2. По группам товаров | Экспортные, импортные, реэкспортные, реимпортные  Купля-продажа лицензий, факторинг, «ноу-хау», инжиниринг, операции на условиях подряда, аренды; туристические, транспортные, банковские, посреднические, компьютерные |
| 3. По степени готовности товара к продаже | Поставка машин и оборудования, сырьевых, продовольственных и непродовольственных товаров  Поставка готовой продукции, узлов и деталей для сборки, комплектного оборудования |
| 4. По оказываемым услугам | Консигнационные, комиссионные, агентские, брокерские |
| 5. По видам торговли | Аукцион, международные торги, биржевая торговля |

По другим пяти признакам. По направлениям торговли операции подразделяются на:

- экспортные операции;

- импортные операции;

- реэкспортные операции;

- реимпортные операции.

По видам товаров можно выделить следующие группы:

- машины и оборудование;

- сырьевые товары;

- потребительские товары;

- торголя услугами.

По степени готовности товаров к продаже внешнеторговые операции бывают следующими:

- торговля готовой продукцией;

- поставка узлов и деталей для последующей сборки;

- поставка комплексного оборудования;

- поставка запасных частей.

По видам торговли операции подразделяются на группы:

- встречная торговля;

- бартерные сделки;

- компенсационные соглашения;

- аукционные сделки;

-биржевая торговля.

**2. Типовая внешнеторговая сделка купли-продажи и ее оформление.**

Из всего многообразия внешнеторговых сделок традиционными являются сделки купли-продажи. При этом сделки купли-продажи корреспондируют с предметом купли-продажи и делятся на две категории:

- сделки купли-продажи товаров

- сделки, предметом которых является оказание услуг.

Международная сделка - считается, что отношения приобретают международный характер, если они связаны более, чем с одной системой национального права.

Т.о. международной сделкой считается договор (соглашение) о поставке товара или оказании услуг между фирмами и любыми субъектами предпринимательской деятельности, находящимися в разных государствах. Однако, международной нельзя считать сделку между представителями фирм отдельных государств, находящихся в одной стране.

Существует конвенция ООН, регламентирующая экспортно-импортные сделки, которая называется “О договорах международной купли-продажи товаров” (принята в 1980г.).

Наиболее распространенным способом оформления сделки является контракт купли-продажи. Процедура заключения контракта состоит из отдельных стадий, каждая из которых оформляется соответствующими документами.

Таблица 2

Этапы и стадии внешнеторговой сделки

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| I | | II | | III | | IV | |
| Установление делового контакта с партнером | | Оформление заказа покупателем | | Исполнение заказа продавцом | | Обеспечение поставки и расчета | |
| Стадии | Доку-менты | Стадии | Доку-менты | Стадии | Доку-менты | Стадии | Доку-менты |
| Запрос покупате-лем сведе-ний о то-варе или вызов на торги  Предло-жение по-ставщика, ответ по-купателя на разме-щение заказа  Проверка платеже-способ-ности по-купателя и подтве-рждение этого | Запрсы, инициа-тивные письма, ответы на запросы  Твердая и свободная оферты  Справки, запросы, банков-ская или коммер-ческая от-сылка | Письмен-ное указание о поставке  Устано-вление графика поставки  Определе-ние мини-мальной цены  Принятие заказа | Заказ, за-купочный ордер, ак-цепт, из-вещение об от-грузке  Отгрузоч-ный ордер  Контракт  Контракт | Подготов-ка товара к отгрузке  Отправка, транспор-тировка, страхова-ние, тамо-женная очистка  Выставле-ние пла-тежного счета | Инвойс, счет-фак-тура, дебит-нота, кре-дит-нота.  Извеще-ние о го-товности, страховой полис, по-грузочный ордер, ко-носамент, таможенная декларация  Выписка из счета | Опреде-ление контракт-ной цены  Опреде-ление ус-ловий поставки  Соверше-ние пла-тежа по-купате-лем | Сертифи-кат про-исхожде-ния това-ра, прейс-курант, каталоги  Система инко-термс  Тратты, докумен-тарные аккреди-тивы, банков-ские пе-реводы |

Рассмотрим кратко каждую из стадий заключения сделки.

I Установление делового контакта с партнером.

Под оффертой мы понимаем предложение поставщика. При этом свободная офферта не требует однозначного ответа и посылается различным клиентам. Твердая - посылается в один адрес и поставщик не начинает деятельность без ответа.

Если фирма-покупатель намеревается разместить заказ, она будет получать информацию у поставщика о продукте и цене.

В ответ на запрос покупателя поставщик дает нижний предел своей цены, а также сообщает график поставки и возможные скидки.

Поставщик в свою очередь может запросить у предполагаемого покупателя имена и адреса финансовых гарантов, если эта сделка осуществляется впервые. В таком случае заказчик ссылается на партнеров (подтверждается коммерческой отсылкой) и на финансистов (отсылка банковская).

При желании продавца удостовериться в платежеспособности будущего покупателя он может обратиться в свой уполномоченный банк с целью получения от банка фирмы-покупателя сведений о финансовом состоянии.

Банки предоставляют конфиденциальную информацию о финансовом положении своего клиента только по запросу от уполномоченного банка - экспортера или импортера.

Большинство фирм-поставщиков прибегают к услугам специализированных фирм по проверке платежеспособности. Эти фирмы могут предоставить информацию о финансовом положении потенциального клиента. В некоторых случаях поставщик хотя и не подтверждает принятия заказа, но при готовности товара к отгрузке оформляет и выставляет покупателю комплект платежных документов (инкассо).

Оформление запросов и предложений на данном этапе обеспечивается при помощи инициативных писем на продажу, которые также оформляются по определенной форме.

По определенным формам происходят ответы на запросы, которые предполагают, что поставщик после получения запроса на товар принимает максимально возможные меры, ведущие к заключению контракта.

II Оформление заказа покупателем.

Оформление означает письменное указание покупателя о поставке ему товаров или предоставлении услуг. Товары могут быть заказаны с помощью письма, однако чаще оформляется специальный бланк-заказ с обоснованием цены. Одновременно составляется закупочный ордер (сопроводительное письмо). Любой заказ покупателя должен содержать необходимые данные для осуществления поставки требуемого товара, однако заказ не становится контрактом до момента получения письменного согласия (акцепта) или встречной офферты.

В торговой практике имеет место телефонный (факсовый) заказ, который подтверждается подписью соответствующих лиц.

После того, как заказ принят, стороны считаются заключившими контракт и приступают к его исполнению. Копии контракта хранятся как у покупателя, так и у продавца.

III Исполнение заказа продавцом.

Предполагает обеспечить готовность товара к отправке и включает в себя следующие операции:

- упаковку товара

- отправку и транспортировку

- страхование груза (оформление страхового полиса)

- таможенную очистку, включающую заполнение таможенной декларации.

В зависимости от базисных условий поставки эти перечисленные обязанности могут распределяться между поставщиком и покупателем.

Подготовка и отправка груза сопровождается документом инвойс (счет-фактура), который направляют в бухгалтерию либо поставщика, либо покупателя.

Транспортировка груза также дополняется специальными погрузочными документами.

Инвойс, или коммерческий счет, изготавливается в виде пакета документов, служащих основанием для расчетной операции. В его состав входит счет-фактура, где содержится детальный перечень отгружаемых товаров и полная информация о качестве и ценах.

В инвойсе помимо этого указываются все дополнительные издержки, которые включают стоимость упаковки и транспортировки, акциз и таможенные пошлины, расхода по складированию и страхованию.

Кроме того в инвойсе проставляется номер контракта, величина скидки, способ ее предоставления, а также условия и форма платежа.

Оригинал инвойса отсылается покупателю одновременно с отгрузкой товара, либо непосредственно после нее.

Существуют такие документы, как дебет-нота и кредит-нота.

Дебит -нота высылается поставщиком покупателю в случае наличия недоплаты против фактической суммы счета.

Кредит-нота выставляется продавцом покупателю в случае возвращения товаров или в случае переплаты.

Выписка из счета - это документ, получаемый покупателем от продавца (или от банка), в котором перечисляются все операции, производимые за определенный промежуток времени, т.е. дата и сумма каждого выставленного счета за поставленный товар, наличие кредита, предоставленные и полученный скидки и чистый остаток средств в конце каждого периода поставки.

Извещение о переводе платежа высылается с целью указания разницы между требуемой и уплаченной суммой.

IV обеспечение поставки и расчетов.

Определение контрактной цены товара, совершение платежа и сопутствующие ему расчеты, условия поставки из системы ИНКОТЕРМС-2000, которые называются базисными условиями поставки.

Основание, заключение и расторжение контракта.

Любые споры, возникающие в ходе исполнения контракта, должны своевременно разрешаться в соответствии с правилами арбитражного разбирательства, установленными международной торговой палатой.

Основанием для решения споров служит как законодательство соответствующих стран, так и международное торговое законодательство.

Важным условием разрешения споров является правильное соблюдение права собственности на товар. Переход прав собственности регулируется соответствующими юридическими правилами.

Транспортировка грузов.

В зависимости от транспорта различают специфические погрузочно-разгрузочные документы для разных видов перевозок.

Морские перевозки.

1. товар может быть отправлен на предварительно зафрахтованном у судовладельца судне

2. на линейном судне, принадлежащем судоходной компании

При фрахтовании судна заполняется специальный документ чартер - он означает, что продавцом арендовано судно или грузовое помещение на судне за счет продавца. В чартере указывается наименование судна, его тоннаж, имя судовладельца, порты отгрузки и величина фрахтовой ставки.

Фрахт может быть оплачен вперед и подразумевает несколько значений:

1. вознаграждение за перевозку

2. денежную сумму, указанную поставщиком товара судовладельцу

3. “фрахт” подразумевает перевозимый груз.

В случае перевозки на линейном судне договор на перевозку оформляется в виде коносамента, где указывается наименование судна, имена грузоотправителя и грузополучателя, место погрузки и выгрузки, также может указываться ставка фрахта и условия платежа.

Коносамент изготавливается в 3-4 экземплярах и может быть пущен в обращение посредством передаточной надписи на обратной стороне, которая называется индосамент

**2. Сущность, виды и механизм действия внешнеторговых контрактов.**

Контракт купли-продажи - это основной коммерческий документ, определяющий права и обязанности участников внешнеторговой операции, в котором изложен порядок совершения торгового обмена.

В основу механизма действия контракта заложена его структура, объем взаимных обязательств сторон, условия платежей, базисные условия поставки, условия страхования, технические условия, санкции за нарушения позиций контракта.

Следовательно, механизмом внешнеторгового контракта можно считать совокупность структурных элементов внешнеторговой сделки и их взаимодействие в соответствии с согласованными контрагентами юридическими нормами. Контракты могут быть оформлены: на срок - предусматривают поставку товара к строго определенному сроку, и при нарушении срока покупатель вправе расторгнуть контракт; долгосрочные - заключаются сроком на 3-5 лет и более; специальные - на проектирование, монтажные работы, техническое обслуживание, проведение испытаний и т.д.; рамковые - содержат лишь основные условия, которые подлежат последующему уточнению; намерения - устанавливают намерение покупателя приобрести товар без твердых обязательств.

По форме изложения контракты купли-продажи должны быть составлены в письменном виде. Но в международной практике часто сделки заключаются в устной форме: по телефону, на аукционах, на биржах. Однако устная договоренность затем обязательно подтверждается письменным контрактом, подписываемым обеими сторонами. С этого момента и возникают обязательства сторон.

Чаще всего в международной торговле встречаются двусторонние контракты, поэтому рассмотрению его структуры, состава позиций, механизма действия и следует уделить необходимое внимание.

Текст контракта начинается с вводной части или преамбулы, в которой дается полное юридическое наименование сторон, участвующих в его заключении.

Вводная часть контракта предшествует тексту договора и имеет обычно такое содержание: номер контракта, место и дату заключения, определение сторон, совершающих сделку.

При определении сторон указываются их полные наименования, под которыми контрагенты зарегистрированы в торговом регистре своей страны, их местонахождение (название страны или города), наименование сторон в контракте (продавец и покупатель, или поставщик и заказчик). Иногда во вводной части делается ссылка на предшествовавшие контракту переговоры с указанием места и срока их проведения или на предложение продавца с указанием его номера и даты отсылки.

Необходимо давать точное название товара, а если наименований много, то составляется их список и заносится в приложение 1 к контракту.

Для описания товара со сложными техническими характеристиками включаются специальные разделы: «Технические условия» или «Технические спецификации», с помощью которых затем осуществляется проверка фактически поставленного оборудования. При указании количества товара необходим учет различий в системах мер и весов. И для избежания недоразумений надо использовать метрическую систему мер, или давать эквивалент в метрических единицах.

Количество товара, подлежащее поставке, может быть определено либо твердой фиксированной цифрой, либо в установленных пределах. В контракте купли-продажи обязательно оговаривается, включается ли тара и упаковка в количество поставляемого товара. В зависимости от этого различают вес брутто, нетто.

В контрактах купли-продажи часто предусматривается право опциона, представляющее собой право выбора из определенных вариантов, предоставленное какому-либо участнику сделки. Во внешнеторговых контрактах может быть предусмотрен опцион продавца в отношении количества поставляемого товара, размеров партий, сроков поставки, портов отгрузки, а также опцион покупателя в отношении способов платежа, портов отгрузки и т.п.

Под сроком поставки товара понимается момент, когда продавец обязан передать товар в собственность покупателю или по его поручению лицу, действующему от его имени.

В контрактах обычно указываются календарные сроки поставок, но это не означает, что указывается только одна дата. Обычно главным образом указывается месяц, квартал, год, а вместо конкретного числа указывается интервал.

Особо оговаривается право досрочной поставки, так как оно связано и с досрочной оплатой, а денег может и не оказаться. Немедленная поставка - это поставка за 14 суток со дня подписания контракта. Иногда указывают такой срок: на первую открытую воду, после освобождения перевалов от сне га и т.п.

В отличие от срока поставки датой поставки товара следует считать дату передачи товара в распоряжение покупателя. Дата зависит от способа поставки товара и может быть определена:

1. Датой документа, выдаваемого транспортной организацией, принявшей товар для перевозки.

2. Датой расписки транспортно-экспедиторской фирмы в приеме груза для последующей отправки по назначению.

3. Датой складского свидетельства в случае, если покупатель несвоевременно предоставит транспорт и продавец изменит свое право передачи товара на складское хранение за счет и на риск покупателя.

4. Датой подписания приемо-сдаточного акта комиссией покупателя и представителем продавца и выдачи им покупателю сертификата на право собственности.

5. Датой подписания приемо-сдаточного акта комиссией покупателя и представителем продавца после поставки последней партии, без которой невозможно использовать всю партию товаров (оборудования).

Для избежания противоречий между торговыми партнерами Международная торговая палата разработала и выпустила в 1936, 1953, 1967, 1976, 1980, 1990,2000 годах сборники толкований наиболее часто встречающихся торговых обычаев. Эти сборники носят название «ИНКОТЕРМС».

Применение базисных условий существенно рационализирует механизм действий контракта на основе упрощения в составлении и согласовании его позиций и статей, оказании помощи контрагентам в отыскании равноправных способов разрешения возникающих разногласий, устраивающих обе стороны.

В базисных условиях определены обязанности продавца за установленную в контракте цену обеспечить доставку груза в определенную географическую точку, или погрузить товар на транспортные средства, или передать его транспортной организации.

Базисные условия определяют и другие обязанности продавцов и покупателей, а именно:

- кто и за чей счет обеспечивает транспортировку товаров по территориям стран продавца, покупателя, транзитных стран, морем и воздухом;

- обязанности продавцов в части упаковки и маркировки товаров;

- обязанности сторон по страхованию грузов;

- место и время перехода с продавца на покупателя рисков случайного повреждения или утраты товара.

**3.Цены и общая сумма контракта, условия платежа.**

Во внешнеторговой деятельности имеется ряд особенностей в определении контрактных цен по сравнению с расчетом внутренних цен на товары предприятий и организаций потребительской кооперации России. Имеется также и специфика в классификации цен и использовании специальной терминологии, применяемой при расчете цен на экспортные или импортные товары.

Цена товара - это количество денежных единиц, определенной валютной системы, которое должен заплатить покупатель продавцу в указанной в контракте валюте за согласованную единицу измерения товара и принятые базисные условия поставки.

Для установления цены товара в контракте купли-продажи определяются: единица измерения, за которую устанавливается цена, базис цены, валюта цены, способ фиксации цен и их уровень.

На выбор единицы измерения товара для установления цены влияет характер товара и сложившаяся практика торговли им. Цена на машины и оборудование может быть установлена за одну штуку или за определенное число единиц.

При поставках товара с разным качеством цена устанавливается за единицу товара каждого вида, сорта, типа, марки индивидуально, для чего зачастую используются спецификации. Если в основу цены положена весовая единица, необходимо уточнить характер веса (брутто, нетто) или оговорить о включении в цену стоимости тары и упаковки.

Цена, определяемая в контракте, может быть выражена в валюте страны экспортера, импортера или в валюте третьей страны. При этом для экспортера привлекательна устойчивая валюта, а для импортера представляет интерес обесценивающаяся валюта.

В зависимости от способа фиксации выделяются такие виды цен: твердая, подвижная, с последующей фиксацией, скользящая. Твердые цены применяются в сделках с различными сроками поставки, но чаще всего при поставках в течение короткого времени. При этом цены после согласования не изменяются в ходе исполнения контракта. Для установления подвижной цены в контракт следует внести оговорку, предусматривающую учет повышения или понижения цены на рынке к моменту исполнения контракта. Соответственно происходит и изменение контрактной цены.

Цены с последующей фиксацией устанавливаются в назначенные договорами сроки на основании согласованных источников: биржевых котировок, публикации в специальных справочниках и журналах, а также цены, реально складывающиеся на мировом рынке и вычисленные по достоверным конкурентным материалам.

Скользящая цена применяется и контрактах с длительными сроками поставок, в течение которых экономические условия производства существенно меняются.

Скользящая цена состоит из двух частей: базовой, устанавливаемой на дату предложения и подписания контракта, и переменной, определяемой на период изготовления или поставки товаров.

Окончательную цену можно рассчитать по следующей формуле:

С1=С0(А+В\*М1/М0+Д\*Р1/Р0+...

где С1 - окончательная цена; С0 - базовая цена; А - коэффициент торможения, то есть неизменяемая доля в переменной части цены; его величина от 0,1 до 0,2;

В, Д - доли, которые занимают в цене отдельные составляющие, например, стоимость материалов, стоимость рабочей силы;

М1 и М0 - индексы цен на материалы, используемые для продукции, на периоды их закупки поставщиком (М1) и установления базовой цены (М0);

Р1 и Р0 - индексы заработной платы в момент исполнения и подписания контракта;

+ ... - означает возможность учета и других компонентов, существенно влияющих на цену, например, топливо.

Сумма всех коэффициентов равна 1 (А+В+Д+...). Между народная торговля ведется по складывающимся ценам на внешних рынках под воздействием спроса и предложения.

Имеет большое практическое значение для участников международной торговли приведение цены предложения к цене предстоящей сделки.

Для этого осуществляется подбор конкурентных материалов с базисного рынка, на котором производится торговля аналогичными товарами.

Предварительные расчеты цен выполняются на основе следующих подходов:

- обоснование экспортных или импортных цен на базе достоверных конкурентных материалов по торговле аналогичным товаром;

- составление конкурентного листа на основе расчета цен в табличной форме с внесением нескольких поправок на совокупность технических характеристик, коммерческих условий и конкурентных материалов;

- выполнение сложных расчетов для определения поправок на техническое сопоставление, транспортировку, монтаж, техническое обслуживание.

В контракте может быть предусмотрено, что скольжение распространяется не на всю сумму издержек производства, а только на определенные их элементы.

Может быть предусмотрено скольжение цены не на весь период действия контракта, а на более короткий срок.

Ориентиром при определении уровня цены служат публикуемые и расчетные цены. К публикуемым ценам относятся, как правило, справочные цены, иногда - цены фактических сделок, цены предложений крупных фирм.

Справочные цены публикуются в газетах, журналах, специальных бюллетенях, фирменных каталогах, прейскурантах. Справочные цены представляют собой базисные цены, то есть цены товара определенного качества и количества, спецификации в том или ином экономическом регионе. Практикуется расчет средних экспортных и импортных цен на основе данных внешнеторговой статистики путем деления стоимости товара на его количество.

Наиболее убедительным критерием для определения уровня цены в контракте являются цены фактических сделок. Но такие цены регулярно в печати не публикуются, поэтому их легче учитывать только тем предприятиям, которые их имеют.

Возможен учет для определения цены цен предложений крупных фирм, которые по своей сути близки к уровню справочных.

Расчетные цены поставщика используются в контрактах на нестандартное специальное оборудование при изготовлении его по индивидуальному заказу. В связи с тем, что по целому ряду свойств, характеру исполнения, конструктивным особенностям такое оборудование не имеет аналогов, цены на него рассчитываются поставщиком для каждого конкретного заказа в разовом порядке.

Большое значение при определении конкретной цены имеют различного рода скидки с цены, которых в практике международной торговли насчитывается не менее двадцати. Наибольшее применение имеют изложенные ниже виды скидок.

Общая (простая) скидка предоставляется с прейскурантной или со справочной цены товара. Она может находиться в интервале от 20% до 40%. Эти скидки часто применяются при заключении сделок на машины и оборудование.

Бонусная скидка (за объем оборота) обычно дается постоянным покупателям на основе специальной договоренности. При этом в контракте устанавливается шкала скидок пропорционально достигнутому обороту в течение определенного срока и порядок выплаты сумм на базе этих скидок. Бонусная скидка может составлять 15-20% оборота.

Прогрессивная скидка (за количество) дается покупателю в случае покупки определенного сторонами увеличивающегося объема товарной массы.

Поставщики-экспортеры предоставляют своим постоянным посредникам дилерские скидки при продаже автомобилей, тракторов, оборудования в среднем в объеме 15-20% розничной цены.

Экспортеры могут предоставлять специальные скидки привилегированным импортерам, в заказах которых они испытывают большую заинтересованность и которые являются их постоянными клиентами.

Поставщик может предоставить также экспортные скидки для повышения конкурентоспособности своей продукции на внешнем рынке.

Возможно также предоставление скрытых скидок импортеру при снижении процентов за кредит, оказание бесплатных услуг и предоставление бесплатных образцов.

При продаже автомобилей, электрооборудования, транспортных средств применяется скидка за возврат ранее купленного товара у фирмы в размере 25-30% прейскурантной цены.

После согласования контрактной цены и объема поставляемой продукции рассчитывается общая сумма контракта.

Для уточнения условия платежа в контракте определяются: валюта, срок, способ платежа и форма расчетов. Возможно использование валюты страны экспортера, страны импортера или валюты третьей страны. Может быть в контракте предусмотрено право импортера произвести оплату по своему усмотрению в любой валюте.

Валюта может не совпадать с валютой цены товара. В этом случае в контракте указывается курс какого денежного рынка (экспортера или импортера) будет использован для оплаты.

В контракте стороны фиксируют сроки платежа, но если они не установлены, то с учетом условий поставки платеж про изводится либо через определенное число дней после уведомления продавцом покупателя о том, что товар предоставлен в его распоряжение; либо через определенное число дней после уведомления продавцом покупателя об отправке товара (в соответствии с обычаями, изложенными в ИНКОТЕРМС-2000).

К основным способам платежа относятся наличный расчет, платеж с авансом и платеж в кредит. Возможно и сочетание этих способов платежа.

**4. Качество, упаковка, маркировка, товара, штрафные санкции, форс-мажор.**

Контракт содержит коммерческие гарантии качества, которые представляют собой обязательства экспортера поставить импортеру товар, обладающий в течение гарантийного срока, как правило, не менее 12 месяцев, определенными свойствами.

Качество может регламентироваться стандартами (национальными, фирменными), содержанием отдельных веществ, выходом готовой продукции, предварительным осмотром, образцом, описанием, а иногда и таким понятием: «такой, какой есть».

Регламентирование качества товара по предварительному осмотру означает предоставление покупателю возможности осмотра всей партии товара в установленный срок. Экспортер гарантирует качество товара таким, каким его осмотрел и одобрил импортер. Ответственность экспортера может возникать только в случае возникновения скрытых дефектов товара. В контрактах этот способ проверки качества обозначается словами «осмотрено-одобрено». По предварительному осмотру чаще всего продаются товары на аукционах и со складов.

При установлении качества по образцу используется эталон товара. Обычно отбирается три образца. Один образец хранится у покупателя, другой - у продавца, а третий передается незаинтересованной нейтральной организации, чаще всего торговой палате. В контракте предусматривается порядок сличения поставленного товара с образцом.

Определение качества по описанию удобнее всего выполнять с помощью спецификации, содержащей необходимые технические параметры товара. Спецификации могут быть разработаны экспортерами, импортерами, различными ассоциациями как национальными, так и международными. В контракте указывается организация, разработавшая спецификацию и ее основные показатели.

Как правило, проверка качества осуществляется выборочно и покупатель имеет право предъявить претензии по дефектам, обнаруженным в течение гарантийного периода, во время которого экспортер также осуществляет ремонт, прием дефектных товаров, снижение цен и т.п.

Весьма желательно указание в контракте экспортером патентной оговорки, в которой он говорит о том, что изделие может быть использовано без каких-либо претензий со стороны третьих лиц. В международной торговле часто практикуется проверка качества и приемка товаров на предприятиях поставщика.

Основной целью упаковки является реклама, предохранение товара от порчи, разрушения, потери качества. Вид упаковки определяется базисными условиями поставок. Например, экспортеры, продавшие товар на условиях ФОБ, СИФ, ФАС, в соответствии с требованиями ИНКОТЕРМС-2000 обязаны поставить товар в морской упаковке, которая также должна обеспечить перевозку товаров в автомобиле и по железной дороге. Экспортеры всегда несут ответственность за порчу товаров, которая возникла из-за несоответствия упаковки базисным условиям поставки.

Маркировка бывает двух видов: товарная и специальная. Товарная маркировка показывает наименование продавца, покупателя, № контракта, № места, вес брутто, нетто и др. реквизиты.

Специальная маркировка содержит: указание верха, «боится сырости», «не кантовать» и т.п.

Маркировка выполняется в соответствии с общепринятыми международными нормами и специальными требованиями покупателей.

При исполнении контракта экспортер допускает просрочки в поставках товара, несвоевременное извещение, некомплектные поставки и др. нарушения. С целью компенсации потерь импортеров в контрактах предусматриваются взыскания штрафов, увеличивающихся в зависимости от длительных просрочек. Максимальный размер штрафа составляет 8-10% от стоимости не поставленных в срок товаров. Наряду со штрафами взыскиваются и убытки за упущенную выгоду, при этом экспортер не освобождается от выполнения обязательств по поставкам.

Импортеры обычно страхуют товары в свою пользу или в пользу других лиц, чаще всего получателей груза.

Российским внешнеторговым организациям рекомендуется осуществлять страхование в российских страховых компаниях.

Вопросы страхования при заключении контрактов всегда требуют внимательного изучения специалистами, так как расходы могут быть значительными.

Большое распространение в международной торговле получили новые контракты. Существует две основные формы типовых контрактов:

а) типовой контракт может быть оформлен в виде документа, который можно использовать как сам договор, если контрагенты подпишут и заполнят те статьи, которые необходимо согласовать количество, качество, цена и другие);

б) в качестве типового контракта могут выступать и общие условия купли-продажи.

К общим условиям относятся статьи договора, разработанные на основе базисных условий поставки, которые контрагентами могут быть включены в контракт и затем они составят его неотъемлемую часть. Чаще всего используется форма типового контракта, состоящая из согласуемой части и унифицированной части, или общих условий, которые не меняются.

Типовые контракты могут быть заключены либо на основе безоговорочного присоединения сторон к условиям окончательной формы типового договора, либо путем применения типового контракта как образца, который частично меняется с учетом условий сделки.

Типовые контракты регулярно пересматриваются союзами предпринимателей, торговыми палатами, крупными фирмами, международными экономическими комиссиями.

Типовые контракты выражают сложившуюся в международной торговле технику заключения сделок и способствуют внедрению в практику существующих торговых обычаев.

При заключении контракта можно применять одно или несколько прочих условий, сформулированных следующим образом.

Ни одна из сторон не вправе передавать материальные средства и обязанности по контракту третьим лицам без согласования с другой.

Покупатель не имеет права реэкспортировать товары. Все изменения к данному контракту должны быть оформлены в письменном виде и подписаны сторонами.

Вся предыдущая переписка и переговоры теряют силу с момента подписания контракта.

Все сборы, пошлины, налоги, связанные с заключением и исполнением контракта на территории своей страны несет продавец, а вне ее - покупатель.

Все приложения (дополнения) являются неотъемлемой частью контракта.

Контракт составляется в двух экземплярах: на русском и иностранном языках. Оба экземпляра имеют одинаковую силу.

При морской перевозке продавец обязан через 24 часа сообщить покупателю о проведенной отгрузке. Во всех остальных случаях сообщение об отгрузке должно быть послано раньше, чем покупатель получит товар.

По срокам контракты бывают: долгосрочные (от 3 лет и более), краткосрочные (до 1 года), с немедленной поставкой (в течение 14 дней после заключения контракта), срочные - к определенному сроку.

**Тема 2. Учет импортных операций**

**2.1 Документарное оформление импортных операций для их учета.**

**2.2 Налогообложение и учет импортных товаров при ввозе в Российскую Федерацию**

**2.3 Учет импортных операций с участием посредника**

**2.1 Документарное оформление импортных операций для их учета**.

При изучении бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности очень важным вопросом является правильный выбор объекта учета и налогообложения, поскольку экспортно-импортные операции имеют широкий и многогранный спектр действия. В практике внешнеэкономической деятельности в настоящее время экспортно-импортные операции классифицируются по следующим признакам:

1.По направлениям торговли – экспортные; импортные; реэкспортные; реимпортные;

2. По видам товаров – операции с машинами и оборудованием; сырьевыми товарами; потребительскими товарами; торговля услугами;

3. По степени готовности товаров к продаже – торговля готовой продукцией; поставка узлов и деталей для последующей сборки; поставка комплектного оборудования; поставка запасных частей;

4.По видам торговли – встречная торговля; бартерные сделки; компенсационные соглашения; аукционные сделки; биржевая торговля;

5. По оказываемым услугам – консигнационные, комиссионные, агентские и брокерские.

С целью краткого и в то же время достаточно емкого изложения всех особенностей учета во внешнеэкономической деятельности в данном учебном пособии основной акцент будет сделан на учет товаров, поскольку учет работ и услуг имеет свои особенности, которые не являются принципиальными для понимания специфики данных проблем.

Международные договора купли-продажи товаров регулируются, как правило, нормами Конвенции о договорах между­народной купли-продажи товаров, подписанной в Вене 11 апреля 1980 года. В соответствии с Конвенцией по договору купли-продажи продавец обязуется передать товар в определенном сторонами месте (как правило, международному перевозчику), а покупатель обязуется принять поставку и оплатить стоимость товара.

Первичными документами, на основании которых отражается передача товаров и их оприходование, являются:

1) внешнеторговый контракт;

2) счет (инвойс) иностранного продавца;

3) транспортные накладные, свидетельствующие о передаче товара перевозчику (международные авиа-, авто-, железнодорожные накладные, коносамент);

4) грузовая таможенная декларация (ГТД), подтверждающая пересечение товаром таможенной границы Российской Федерации;

5) накладные, акты приемки, свидетельствующие о фактическом поступлении товара на склад импортера.

Рассмотрим подробнее особенности оформления некоторых первичных документов.

Особое внимание следует обращать на порядок заполнения транспортных накладных, поскольку они подтверждают исполнение обязанностей продавца и передачу товаров от продавца к покупателю. При этом среди международных транспортных накладных следует выделить коносамент.

Коносамент - транспортная накладная на морском транспорте. Коносамент может быть выдан на имя определенного получателя (именной коносамент), приказу отправителя или получателя (ордерный коносамент) либо на предъявителя. Таким образом, коносамент удостоверяет право распоряжения грузом. Это означает, что путем передачи коносамента покупатель может продать третьему лицу товар, находящийся в пути. Коносамент является ценной бумагой, стоимость которой может быть выражена в иностранной валюте. Необходимо отметить, что по российскому законодательству передача ценных бумаг в иностранной валюте является валютной операцией, связанной с движением капитала. Поэтому при реализации товара по коносаменту необходимо наличие лицензии ЦБ РФ.

При заполнении международных транспортных накладных (в том числе и коносамента) следует учитывать, что в графах «Отправитель» и «Получатель» всегда указывается лицо, которое фактически отгружает и получает товары. То же касается и граф «Место отправления» и «Место доставки». Так, по внешнеторговому контракту иностранный продавец может лишь перепродавать товары, производимые другим ино­странным поставщиком. В этом случае в контракте обычно указывают, что отправителем будет являться иностранный поставщик-производитель. Соответственно и в транспортных накладных в графе «Отправитель» и «Место отправления» должно стоять наименование иностранного поставщика-произ­водителя и фактическое местонахождение его склада. В графе «Отправитель» допускается также формулировка «Отправитель… (указывается наименование поставщика-производителя) по поручению... (указывается наименование продавца по внешнеторговому контракту)».

Оформленные таким образом транспортные накладные позволят в дальнейшем при таможенном оформлении ввозимых в Российскую Федерацию товаров избежать дополнительных вопросов и затруднений. Заполнение графы «Получатель» международной транспортной накладной предусматривает, что импортер, под­писывая паспорт сделки, возлагает на себя обязанность по ввозу импортных товаров, эквивалентных по стоимости переведенным ранее валютным средствам. Поэтому в графе «Получатель» должно быть указано наименование импортера. Если же импортер для получения товаров нанимает экспедитора, то в графе «Получатель» указывают: «Экспедитор... (наименование экспедитора) по поручению импортера... (наименование импортера)». Такая формулировка позволит импортеру подтвердить ввоз товаров и обосновать в бухгалтерском и налоговом учете расходы на экспедиторское обслуживание.

В графе «Место доставки» указывается фактическое место получения товаров импортером или экспедитором. Если импортеру товары доставлены непосредственно на склад, то их оприходование должно также подтверждаться складскими документами. Формы первичных документов по оприходованию в организации материальных ценностей и основных средств утверждены соответствующими постановлениями Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации.

Если товары доставлены экспедитору в пункт перевалки, то их передача импортеру и доставка в конечный пункт назначения оформляется внутренними транспортными накладными. Как правило, это железнодорожные и товарно-транспортные накладные.

Форма товарно-транспортной накладной и порядок ее оформления установлены постановлением Госкомстата РФ .

Товарно-транспортная накладная выписывается в четырех экземплярах:

- первый - остается у грузоотправителя;

- второй - сдается водителем грузополучателю и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза;

- третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузополучателя, сдаются организации - владельцу автотранспорта.

Эти экземпляры служат подтверждением оказания услуг по автоперевозке и используются для расчетов между транспортной организацией и импортером. Таким образом, экземпляр товарно-транспортной накладной служит у импортера для оприходования товаров и отражения в учете расходов на автоперевозку. Если автоперевозка производится собственным транспортом импортера, то можно составить накладную на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (форма № ТОРГ-13). Ее форма утверждена соответствующим постановлением Госкомстата РФ.

Нередко оприходование импортных товаров на склад бухгалтерия производит по грузовой транспортной декларации (ГТД). Следует отметить, что ГТД - это документ таможенного контроля, который показывает, что товары прошли процедуру таможенного оформления. Однако движение товаров с таможенного пункта до склада импортера в ГТД не регистрируется.

Только в случае соблюдения правил и последовательности составления транспортных накладных можно подтвердить правомерность бухгалтерских записей об оприходовании товаров на склад импортера. При оформлении ГТД существуют определенные особенности, которые заключаются в следующем.

Для того чтобы импортные товары могли свободно перемещаться в Российской Федерации, при ввозе они оформляются в режиме «выпуск для свободного обращения», что подтверждается ГТД.

Порядок оформления ГТД изложен в соответствующих нормативных документах, прежде всего в приказах Федеральной таможенной службы Министерства экономического развития и торговли РФ (ранее в приказах Государственного таможенного комитета Российской Федерации.) Форма грузовой таможенной декларации (ТД1) приведена в Приложении 1. Рассмотрим структуру ГТД с позиций бухгалтерского учета импортируемых товаров.

В графе 2 «Отправитель» и графе 8 «Получатель» указывается наименование отправителя и получателя товаров, так как это сформулировано в транспортных накладных. Однако в отличие от транспортных накладных в ГТД указывается юридический адрес отправителя(получателя).

В графе 9 «Лицо, ответственное за финансовое урегулирование» (лицо, осуществляющее расчеты по внешнеторговому контракту) проставляется наименование импортера.

В графе 14 «Декларант» указывается наименование импортера, если он самостоятельно (без привлечения таможенного брокера) оформляет ГТД и оплачивает таможенные платежи.

В графе 28 «Финансовые и банковские реквизиты» указывают номер и дату открытия паспорта сделки импортера, а также реквизиты банка, открывшего паспорт сделки.

Сведения, указанные в графах 20 «Условия поставки», 22 «Валюта и общая фактурная стоимость», 31 «Грузовые места и описание товара», 42 «Фактурная стоимость» должны соответствовать сведениям, приведенным во внешнеторговом контракте, счете (инвойсе) иностранного поставщика и транспортных документах.

В графе 44 «Дополнительная информация/представляемые документы» указывается номер и дата внешнеторгового контракта, номер и дата счета (инвойса), а также номер и дата выдачи сертификатов, лицензий и прочих разрешительных документов.

Для таможенного оформления товаров импортер может также привлечь таможенного брокера. Таможенный брокер оказывает услуги по заполнению ГТД и перечислению таможенных платежей. Фактически таможенный брокер выступает в ро­ли посредника: импортер перечисляет таможенные платежи на его счет, а затем брокер производит расчеты с таможней.

ГТД в этом случае заполняется так же, как описано выше, однако в графе 14 «Декларант» должно стоять наименование таможенного брокера, ГТД заверяется печатью таможенного брокера.

Следует отметить, что таможенный брокер должен иметь соответствующую лицензию, копия которой обычно прилагается к договору на оказание брокерских услуг. Кроме этого, договор с таможенным брокером подлежит нотариальному заверению, если предметом договора является таможенное оформление товаров одной партии, стоимость которой превышает минимальный оклад труда в 5000 раз.

Для обоснованного включения в фактическую себестоимость импортных товаров вознаграждения таможенного брокера, бухгалтеру необходимо проследить, чтобы договор с таможенным брокером был оформлен в соответствии с установленными требованиями.

В процессе перевозки и перевалки товаров у импортеров нередко возникают расходы по хранению товаров, которые должны быть соответствующим образом оформлены.

Согласно статьям 907 и 912 ГК РФ, договор хранения удостоверяется складскими документами. К ним относятся: двойное складское свидетельство, простое складское свидетельство или складская квитанция. Формы этих документов на нормативном уровне не установлены. Однако их реквизиты установлены Гражданским кодексом РФ.

Кроме этого, соответствующим постановлением Госкомстата РФ разработаны унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения.

Не допускается оформление договора хранения актом выполненных работ, в котором указывается площадь, занятая товаром на хранении. Такой договор налоговые органы могут расценивать как договор аренды. В этом случае в бухгалтерии должны иметься акты приема-передачи арендованных помещений. В противном случае отнесение произведенных расходов на себестоимость импортных товаров будет необоснованным.

Внешнеторговым контрактом может быть предусмотрено, что покупатель рассчитывается за фактическое количество полученных товаров. Как правило, это условие касается товаров, для которых установлены нормы естественной убыли на время нахождения их в пути. В случае, если недостача товаров не превысила установленных норм, у импортера нет необходимости привлекать независимых экспертов для оценки фактически поступившего количества товаров. В ряде других случаев необходимо оформление актов о расхождении количества и качества товаров.

При неисполнении условий контракта о ввозе импортных товаров вследствие действия непреодолимой силы Центральный банк РФ в письме от 26 мая 2000 г. «Обобщение практики применения нормативных актов Банка России по вопросам валютного регулирования» рекомендует получить сертификат Торгово-промышленной палаты РФ. В соответствии с пунктом 3 статьи 15 Закона РФ № 5340-1 «О торгово-промышленных палатах в Российской Федерации» сертификат свидетельствует об обстоятельствах форс-мажора в соответствии с условиями внешнеторговых сделок и международных договоров Российской Федерации.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения условий контракта о качестве, количестве и сроках поставки импортных товаров, а также в случаях, если эти товары в момент, когда риски несла российская сторона, оказались поврежденными, уничтоженными, безвозвратно утерянными либо выбыли из ведения российской стороны вследствие неправомерных действий органов или должностных лиц иностранного государства, импортеру рекомендуется составить один из нижеперечисленных документов:

а) акт приемки (рекламационный акт), составленный с участием представителя иностранного поставщика и (или) компетентного представителя незаинтересованной организации. В этом случае к рекламационному акту должны прилагаться другие документы, подтверждающие нарушение условий контракта, например, акты о вскрытии контейнеров, заключения нейтральной лаборатории о результатах осмотра и испытания товаров, копии транспортных документов, а также копия документа, удостоверяющего право компетентного представителя незаинтересованной организации на участие в приемке товаров;

б) письменное подтверждение российских торгово-промышленных палат, которые на основании статьи 12 Закона РФ № 5340-1 имеют право проводить по поручению российских и иностранных предприятий и предпринимателей экспертизы, контроль качества, количества и комплектности товаров;

в) письменное подтверждение иностранных торгово-промышленных палат и иных иностранных организаций, уполномоченных осуществлять экспертизу и контроль качества, количества и комплектности товаров;

г) приговор, решение или определение судебных и других правомочных органов.

В случае оформления вышеперечисленных документов импортер сможет доказать, что в его действиях отсутствовал умысел заключить фиктивную импортную сделку. Это в свою очередь позволит ему избежать ответственности, установленной статьей 15 Кодекса об административных правонарушениях. В соответствии с этой статьей невыполнение в установленный срок обязанности по ввозу импортных товаров, стоимость которых эквивалентна сумме уплаченных за них денежных средств, либо невозврат в установленный срок переведенной за эти товары суммы денежных средств влечет наложение административного штрафа на должностных лиц и юри­дических лиц в размере от одной десятой до одного размера суммы незаконной валютной операции.

**2.2 Налогообложение и учет импортных товаров при ввозе в Российскую Федерацию**

Налогообложение и учет импортных операций регулируется прежде всего такими основными нормативными актами как Гражданский Кодекс Российской Федерации (ГК РФ), Налоговый Кодекс Российской Федерации (НК РФ), Закон Российской Федерации № 5003 -1«О таможенном тарифе», а также соответствующими Постановлениями Правительства Российской Федерации. Кроме того, данный вид внешнеэкономической деятельности регулируется Положениями о бухгалтерском учете Министерства Финансов Российской Федерации (ПБУ) и письмами Центрального Банка Российской Федерации (ЦБ РФ).

При ввозе на территорию РФ импортные товары облагаются акцизами и НДС.

При ввозе подакцизных товаров налоговая база определяется:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, - как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, - в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Таможенная стоимость подакцизных товаров в настоящее время определяется на основании Закона РФ № 5003 -1 «О таможенном тарифе».

Таможенная стоимость ввозимых товаров складывается из цены сделки, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимый товар, и расходов по закупке и доставке товара до пересечения таможенной границы Российской Федерации, если ранее эти расходы не были включены в цену сделки. К таким расходам относятся: стоимость транспортировки, расходы по погрузке, выгрузке, перегрузке и перевалке товаров, страховая сумма, стоимость тары, стоимость упаковки, включая стои­мость упаковочных материалов и работ по упаковке и т. п.

Как видно из определения, таможенная стоимость товаров может превышать их фактурную стоимость, указанную в счете (инвойсе) иностранного поставщика. Таможенная стоимость, заявленная импортером, должна подтверждаться соответствую­щими первичными документами.

В ГТД величина таможенной стоимости указывается в графе 45 «Таможенная стоимость» в рублях по курсу ЦБ РФ на дату принятия ГТД.

При расчете акциза налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на таможенную территорию Российской Федерации партии подакцизных товаров. Соответственно сумма налога рассчитывается отдельно по каждой налоговой базе и указывается в графе ГТД 47 «Исчисление таможенных пошлин и сборов», код платежа 30.

В соответствии с пунктом 2 статьи 199 НК РФ суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе импортных товаров, учитываются в стоимости подакцизных товаров. Однако из этого положения есть исключение.

Не учитываются в стоимости ввезенных подакцизных товаров суммы акцизов, уплаченные на таможне при ввозе этих товаров, если они используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Это положение применяется в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы (п. 3 ст. 199 НК РФ).

Акциз уплачивается до подачи или одновременно с подачей ГТД в рублях или в иностранной валюте.

Порядок уплаты акцизов на таможне регламентируется также приказом ГТК от 26 ноября 2003г. № 1127 «Об утверждении инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации акцизов в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации».

Налоговая база по НДС при ввозе импортных товаров складывается, согласно статье 160 НК РФ, из:

1) таможенной стоимости ввезенных товаров;

2) подлежащей уплате таможенной пошлины;

3) подлежащей уплате сумме акцизов (по подакцизным товарам и подакцизному минеральному сырью).

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров. Соответственно по каждой из указанных налоговых баз исчисляется сумма налога. В ГТД она указывается в графе 47, код платежа 32.

По общему правилу суммы налога, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, принимаются к вычету. Это положение действует в отношении (п. 2 ст. 171НКРФ):

1) товаров, приобретаемых для операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом;

2) товаров, приобретаемых для перепродажи.

При этом НДС подлежит вычету только после принятия на учет указанных товаров.

ГТД подшивается в журнал полученных счетов-фактур, а в книге покупок делается соответствующая запись на сумму НДС, уплаченного на таможне. Такой порядок установлен в пункте 6 и в пункте 10 постановления Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

Вместе с тем, в соответствии с пунктом 2 статьи 170 НК РФ, суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров, могут учитываться в стоимости таких товаров. Это правило действует в случаях:

1) приобретения товаров, используемых для операций по производству и реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению;

2) приобретения товаров, используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

3) приобретения товаров лицами, не являющимися налогоплательщиками в соответствии с главой 21 НК РФ;

4) приобретения товаров для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Налогового кодекса (например, при ввозе основных средств для вклада в уставный капитал).

Суммы НДС уплачиваются до подачи или одновременно с подачей ГТД в рублях или в иностранной валюте.

Порядок уплаты НДС на таможне регламентируется приказом ГТК от 7 февраля 2003 № 131 «Об утверждении инструкции о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации».

Указанный порядок не применяется в отношении товаров, ввезенных из республики Беларусь. По этим товарам сохранены ранее действующие положения, в соответствии с которыми НДС уплачивается не таможенным органам, а непосредственно поставщику. Принятие уплаченного НДС к вычету производится в общеустановленном порядке

В бухгалтерском учете товарно-материальные ценности, в том числе импортные, отражаются по фактической себестоимости приобретения. Порядок ее формирования изложен в пункте 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.

Аналогичный порядок установлен и для формирования первоначальной стоимости основных средств, приобретенных за плату. Поэтому в дальнейшем будет говориться о формировании фактической стоимости импортных товаров, имея в виду товарно-материальные ценности и основные средства.

В бухгалтерском учете к фактическим затратам на приобретение импортных товаров относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;

- затраты по доставке товаров, включая расходы по страхованию;

- затраты на привлечение заемных средств для приобретения товаров;

- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением импортных товаров.

На практике нередко возникает вопрос, должны ли в себестоимость приобретения импортных товаров включаться такие расходы, как оплата услуг банка за выполнение функций агента валютного контроля при открытии паспорта сделки или за обслуживание аккредитива и т. п. С одной стороны, указанные расходы относятся к операционным расходам, с другой стороны, они связаны с приобретением импортных товаров.

Следует заметить что, организация должна самостоятельно решить в учетной политике, каким образом будут учитываться эти расходы. Важно, чтобы в целях налогового учета они отражались аналогично с бухгалтерским учетом, поскольку в налоговом учете расходы на банковские услуги могут также учитываться в составе внереализационных расходов или в составе стоимости материальных запасов и основных средств.

Для целей бухгалтерского учета внешнеэкономических операций формирование состава и величины себестоимости импортных товаров определяется следующими двумя особенностями. Первая - определение перехода права собственности на импортные товары. Именно на дату перехода права собственности товары приходуются в учете у импортера в рублевой оценке и далее не переоцениваются. Продавец и покупатель могут указать в контракте любой удобный с их точки зрения момент перехода права собственности, например, отгрузка товаров перевозчику, оплата импортных товаров, оформление ГТД. Однако в мировой практике передача права собственности увязывается с переходом риска случайной гибели или утраты товаров от продавца к покупателю.

Порядок перехода риска случайной гибели определяется по Международным правилам толкования торговых терминов -«Инкотермс 2000». Это международный правовой документ, применяемый во внешней торговле. Один из терминов (условий поставок) обычно указывают в договоре купли-продажи. Если в контракте не оговорено, с какого момента у покупателя возникает право собственности, но назван термин «Инкотермс», то право собственности переходит одновременно с риском случайной гибели товаров. Это вытекает из сопоставления норм статьи 31 Конвенции ООН о международных договорах купли-продажи и пункта 21 Международных правил толкования торговых терминов «Инкотермс».

Если переход права собственности не совпадает с переходом риска случайной гибели, то для российской стороны могут возникнуть определенные негативные последствия. Нередко встречаются условия контрактов, когда право собственности переходит к импортеру на дату оформления ГТД, а риск случайной гибели - в момент сдачи товаров международному перевозчику. Если при таких условиях контракта товар будет поврежден или погибнет в пути, то, несмотря на это, покупатель должен будет выплатить его стоимость продавцу. Это положение подтверждается статьей 66 Конвенции ООН о между­народных договорах купли-продажи. Однако по правилам бухгалтерского учета товары не оприходованы, задолженность перед иностранным поставщиком отсутствует. Таким образом, источники, из которых следует погасить задолженность перед поставщиком, с позиций бухгалтерского учета в действующих нормативных документах, прописаны нечетко. В этой связи следует избегать таких условий контракта, при которых риск случайной гибели переходит к по­купателю раньше, чем право собственности.

Вторая особенность, определяющая фактическую величину себестоимости импортных товаров, - это распределение между продавцом и покупателем затрат по доставке и таможенной очистке товаров на основе терминов «Инкотермс». К таким затратам относят: расходы по погрузке, разгрузке, хранению, перевалке товаров, их транспортировке, страхованию, таможенному оформлению и прочие расходы, связанные с доставкой товаров.

В условиях поставок «Инкотермс» подробно описаны обязанности каждого участника сделки оплатить те или иные расходы.

Несоблюдение терминов «Инкотермс» может привести к необоснованному завышению фактической стоимости товаров как в бухгалтерском, так и налоговом учете. Например, согласно условию поставки перевозку до места назначения обязан оплатить продавец, то есть стоимость перевозки включена в цену контракта. Фактически перевозку оплатил покупатель и включил ее в стоимость товаров. Налоговые органы могут расценить это как завышение фактической себестоимости товаров, так как по условиям контракта перевозка учтена в цене контракта.

Чтобы предотвратить такие нарушения, необходимо внимательное изучение содержания условий поставок «Инкотермс 2000» (Таблица 1)

Как известно, все условия поставки разделены на четыре группы таким образом, что каждый последующий термин предусматривает увеличение обязанностей продавца.

Первая группа представлена одним термином, согласно которому продавец передает товары покупателю в своих помещениях (Е - EXW).

Термины второй группы обозначают, что продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, указанного покупателем (F - FCA, FAS, FOB).

Согласно терминам третьей группы продавец обязуется поставить товар перевозчику и оплатить перевозку товаров, но при этом он не принимает на себя риск случайной гибели или повреждения товаров во время их нахождения в пути (С - CFR, GIF, CIP).

Термины четвертой группы возлагают на продавца риск случайной гибели, а также все расходы по доставке товаров до места их прибытия в страну назначения (D - DAF, DES, DEQ, DDU, DDP).

В основе построения терминов заложен принцип, что расходы, связанные с товарами, оплачивает та сторона, которая несет риск случайной гибели или утраты товаров (за исключением группы терминов «С»). Если в пути возникают непредвиденные расходы, то их соответственно несет тот участник сделки, на котором лежит риск случайной гибели. Это правило распространяется на все термины, включая и группу «С».

Следует заметить, что обычно таможенную очистку вывозимых товаров осуществляет экспортер, а ввозимых - импортер. Однако, согласно терминам EXW (с завода) и FAS (свободно вдоль борта судна), таможенную очистку товаров в стране продавца осуществляет импортер, а согласно терминам DEQ (поставка с пристани) и DDP (поставка с оплатой пошлины) иностранный продавец берет на себя расходы по таможенной очистке товаров, ввозимых в Российскую Федерацию.

При заключении договора купли-продажи на условиях EXW и FAS импортер должен убедиться в том, что он сможет обеспечить выполнение экспортных процедур. В противном случае должен применяться термин FCA (франко-перевозчик) или FOB (свободно на борту).

#### Таблица 1

#### Классификация условий ИНКОТЕРМС-2000 по обязанностям продавца

и используемым видам транспорта

| Название условия на языке | | Индекс группы | Обязанности продавца | Вид транспорта |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Английском краткое, полное | русском |
| EXW, Ex Works | Франко-завод | E | Отправка товара | Любой |
| FCA, Free Carrier | Франко-перевозчик | F | Оплата основных расходов по перевозке | Воздушный, железнодорожный |
| FAS, Free Along-side Ship | Франко вдоль борта судна, ФАС | F | То же | Морской, речной |
| FOB, Free on Board | Франко-борт, ФОБ | F | –  "  – | –  "  – |
| CFR, Cost and Freight | Стоимость и фрахт | C | Оплата расходов по перевозке | –  "  – |
| CIF, Cost, Insurance and Freight | Стоимость, страхование и фрахт, СИФ | C | Оплата расходов по перевозке | Морской, речной |
| CPT, Carriage Paid To | Перевозка оплачена до … | C | То же | Любой |
| CIP, Carriage and Insurance Paid To | Перевозка и страхование оплачены до … | C | –  "  – | –  "  – |
| DAF, Delivered At Frontier | Поставлено на границу | D | Поставка товара | –  "  – |
| DES, Delivered Ex Ship | Поставлено франко-судно | D | –  "  – | Морской, речной |
| DEQ, Delivered Ex Qiay | Поставлено франко-причал | D | –  "  – | –  "  – |
| DDU, Delivered Duty Unpaid | Поставлено, пошлина не оплачена | D | –  "  – | Любой |
| DDP, Delivered Duty Paid | Поставлено, пошлина оплачена | D | –  "  – | –  "  – |

Если в договоре купли-продажи указаны термины DEQ (поставка с пристани) или DDP (поставка с оплатой пошлины), то иностранный продавец для осуществления импортных таможенных процедур может привлечь таможенного брокера. Если продавец не в состоянии обеспечить таможенную очистку импортных товаров, то в договоре следует указать термины DDU (поставка без оплаты пошлины) и DES (поставка с судна).

Необходимо обратить внимание, что, согласно всем условиям поставки (за исключением EXW (с завода)), продавец обязан предоставить импортеру транспортные накладные, подтверждающие передачу товара перевозчику. Кроме того, если контракт заключен на условиях CIP или CIF , то продавец обязан также предоставить покупателю страховой полис, выписанный на его имя. Минимальная сумма страховки, если в контракте не указано иное, должна составлять 110 процентов от контрактной стоимости товаров.

Продавец и покупатель, использующие условия поставок «Инкотермс», должны в договоре купли-продажи сделать ссылку на Международные правила толкования торговых терминов.

В бухгалтерском учете у импортера, исходя из условий договора купли-продажи и термина «Инкотермс», исходя из соответствующих операций делаются следующие бухгалтерские проводки.

1. *Оприходованы импортные товары (дата перехода права собственности подтверждается транспортными накладными);*

###### ДЕБЕТ 07,08,10,15,41 КРЕДИТ 60

2. *Отражены затраты на транспортировку, страхование, экспедирование импортных товаров (в соответствии с условиями поставок «Инкотермс»).*

###### ДЕБЕТ 07,08,10,15,41 КРЕДИТ 60

При ввозе импортных товаров на таможенную территорию Российской Федерации с их таможенной стоимости начисляются также таможенная пошлина и таможенные сборы. Величина этих платежей указывается в графе 47 ГТД. Так, в отношении импортных товаров, оформляемых в режиме «выпуск для свободного обращения», рассчитываются:

- таможенный сбор в рублях (0,1% от таможенной стоимости) - код платежа 10;

- таможенный сбор в валюте (0,05% от таможенной стоимости) - код платежа 11;

- таможенная пошлина (ставка определяется в зависимости от вида товаров) - код платежа 20.

Таможенные сборы и пошлина уплачиваются до или одновременно с принятием ГТД в рублях или иностранной валюте.

В бухгалтерском учете уплата таможенных платежей отражается следующим образом.

1. *Начислены таможенные сборы и пошлина;*

###### ДЕБЕТ 07, 08,10,12.41 КРЕДИТ 76

2.*Уплачены таможенные сборы и пошлина*

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51, 52**

Бухгалтерский учет налоговых платежей, уплаченных на таможне, зависит от порядка налогообложения импортных товаров, установленного НК РФ.

Если в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ НДС, уплаченный на таможне, принимается к вычету, то в учете его уплата отражается записями:

**ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76**

*- начислен НДС, подлежащий уплате на таможне;*

###### ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51, 52

- *уплачен НДС на таможне;*

**ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19**

- *НДС принят к вычету.*

Если в соответствии с пунктом 2 статьи 170 НК РФ НДС учитывается в стоимости приобретенных импортных товаров, то в учете делают следующие проводки:

**ДЕБЕТ 07,08,10,15,41 КРЕДИТ 76**

*- начислен НДС, подлежащий уплате на таможне;*

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51, 52**

*- уплачен НДС на таможне.*

Учет акцизов по подакцизным товарам, подлежащим налогообложению при ввозе на территорию Российской Федерации, ведется следующим образом:

**ДЕБЕТ 07,08,10,15,41 КРЕДИТ 76**

*- начислен акциз, подлежащий уплате на таможне;*

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51, 52**

*- уплачен НДС на таможне.*

Если же ввезено подакцизное сырье для производства подакцизных товаров, то на основании пункта 3 статьи 199 НК РФ, акциз, уплаченный на таможне, принимается к вычету.

###### ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76

*- начислен акциз, подлежащий уплате на таможне;*

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51,52**

*- уплачен акциз на таможне.*

Отметим некоторые особенности налогового учета по импортным операциям

Если организация ведет налоговый учет «по начислению», то стоимость товаров в налоговом учете подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности на импортные товары. В этом случае стоимость, по которой им­ортные товары приходуются в бухгалтерском учете, совпадает со стоимостью этих товаров в налоговом учете.

В данном случае различия могут возникнуть лишь в учете процентов за пользование заемными средствами и в учете суммовых разниц. Следует отметить, что эти различия возникают не только по импортным товарам, но и по любым другим товарам.

В налоговом учете проценты и суммовые разницы относятся к внереализационным доходам и расходам поскольку в бухгалтерском учете проценты и суммовые разницы включаются в стоимость товаров, если эти расходы произведены до даты принятия товаров к учету.

Кроме этого, существует еще одна проблема налогового учета, которая касается невозмещаемых налогов.

Как известно, в бухгалтерском учете невозмещаемые налоги (НДС, акциз, если это предусмотрено НК РФ, налог с продаж) включаются в стоимость материальных запасов и основных средств.

В налоговом учете невозмещаемые налоги к стоимости материальных ценностей и основных средств не относятся. Это следует из буквального прочтения пункта 2 статьи 254 НК РФ и пункта 1 статьи 257 НК РФ. Эти расходы учитываются в составе прочих расходов организации по мере оприходования товаров. Соответственно при расчете налога на прибыль они в полном объеме уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Таким образом, в бухгалтерском и налоговом учете стоимость товаров может различаться на сумму невозмещаемых на­логов.

Вообще такое различие крайне неудобно, и по вопросу налогового учета невозмещаемых налогов требуются дополнительные разъяснения. При этом следует заметить, что учет невозмещаемых налогов в стоимости товаров ведет к более равномерному списанию суммы налога на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, и соответственно к завышению налога, подлежащего уплате в бюджет, по сравнению с суммой налога в том случае, если бы НДС полностью относился к прочим расходам.

Если налоговый учет ведется «по оплате», то цена, по которой импортные товары отражаются в налоговом учете, будет формироваться исходя из курса Центрального банка РФ на дату их оплаты. Поэтому данные бухгалтерского и налогового учета будут различаться уже на дату признания расходов по оприходованию импортных товаров.

В этой связи организации, ведущие учет «по оплате», должны отражать формирование стоимости импортных товаров в налоговых регистрах и данные бухгалтерского учета по импортным товарам при расчете налога на прибыль не использовать.

**2.3 Учет импортных операций с участием посредника**

Значительная часть импортных операций осуществляется с участием посредников, при этом существуют различные способы взаимоотношений организации, которая импортирует товары с посредником. В договоре на оказание посреднических услуг следует, прежде всего, определить, какими полномочиями будет наделен посредник: имеет ли он право подписывать контракт с третьим лицом, а если имеет, то за чей счет и от имени кого он может это делать. По этому признаку отличают комиссионеров и поверенных..

Поверенный на основании договора поручения подписывает контракт с иностранным продавцом от имени и за счет доверителя. Поэтому права и обязанности по сделке возникают непосредственно у доверителя.

В соответствии с Инструкцией ЦБ РФ № 91-й «О порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров» паспорт сделки открывает, а, следовательно, участвует в расчетах лицо, заключившее или от имени которого заключен контракт, предусматривающий импорт товаров в Российскую Федерацию. При импорте товаров с участием поверенного таким лицом является доверитель. Значит, поверенный не имеет права участвовать в валютных расчетах между доверителем и иностранным продавцом.

Вместе с тем поверенный может оплачивать расходы, связанные с приобретением импортных товаров, например, расходы на транспортировку, экспедирование и т. п. Однако валютное законодательство не содержит четкого ответа на вопрос, может ли посредник оплатить эти расходы в иностранной валюте и соответственно получить от доверителя иностранную валюту для возмещения произведенных расходов. В этой связи подобные расходы в иностранной валюте через счет посредника оплачивать не рекомендуется.

По исполнении договора поручения посреднику причитается вознаграждение. Вознаграждение должно выплачиваться в рублях, так как поверенный и доверитель не являются сторонами внешнеторговой сделки и осуществляют экономическую деятельность на территории Российской Федерации.

В бухгалтерском учете у поверенного отражаются затраты, связанные с исполнением договора поручения, и сумма посреднического вознаграждения.

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. Это разрешено пунктом 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Что касается расходов, возмещаемых посреднику доверителем, то учет таких расходов следует вести на счете 76. Конкретный перечень возмещаемых расходов должен быть предусмотрен договором поручения. Кроме этого, следует предусмотреть в договоре, что поверенный представляет доверителю отчет о произведенных расходах с приложением оправдательных документов. Такое условие договора предусмотрено статьей 974 ГК РФ.

Если посредник оплатил какие-либо расходы с НДС, то у посредника налог не возмещается, а подлежит вычету у доверителя. При этом счет-фактура, оплаченный посредником, должен быть выставлен непосредственно на имя доверителя. Бухгалтерские операции и соответствующие им проводки у поверенного выглядят следующим образом:

1.*Отражены расходы, связанные с посреднической деятельностью*

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 02, 05,10,70, 69, 60, 76

2.*Начислен НДС по расходам;*

###### ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60, 76

3. *За счет доверителя начислены расходы, связанные с приобретением импортных товаров*

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 60

4. *Оплачены расходы, подлежащие возмещению доверителем*

**ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51**

5.*Начислена выручка от реализации посреднических услуг;*

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

6. *Начислен НДС;*

###### ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68,76

7. *Списаны расходы*

###### ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 26

8.*Определен финансовый результат*

###### ДЕБЕТ (КРЕДИТ) 90 КРЕДИТ (ДЕБЕТ) 99

9. *Возмещены расходы доверителя.*

**ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76**

В настоящее время организация налогового учета у предприятий, осуществляющих деятельность в сфере посреднических услуг, на сегодняшний день является одной из самых сложных, прежде всего это связано с оценкой незавершенных работ и услуг на конец отчетного периода.

Совершенствование организации налогового учета у посреднического предприятия должно на наш взгляд осуществляться по следующим направлениям.

В соответствии со статьей 318 НК РФ, к прямым расходам относятся:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве работ, услуг.

Таким образом, для организации налогового учета в посреднической деятельности, прежде всего, необходимо определить, какие расходы будут относиться к прямым.

По-видимому, это могут быть следующие расходы на содержание отдела менеджеров, занимающегося непосредственно заключением внешнеторговых договоров:

- заработная плата менеджеров и суммы ЕСН, начисленные на нее; - амортизация основных средств, используемых непосредственно в этом отделе (например, компьютеров, факсов, мобильных телефонов и т. п.);

- стоимость материальных ресурсов, отпущенных непосредственно в этот отдел (например, канцтоваров).

Все остальные расходы посреднической организации относятся к косвенным. При разработке налоговой политики рекомендуется организации указать, какие расходы будут учитываться в составе прямых, а какие - в составе косвенных.

По окончании отчетного периода косвенные расходы полностью уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Прямые расходы для расчета налога на прибыль нужно распределить. Согласно статье 319 НК РФ, для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).

Следует заметить, что приведенная формулировка дает возможность организации самостоятельно разработать экономически обоснованный метод распределения прямых расходов. Одним из таких методов может быть распределение прямых расходов пропорционально выручке.

Например, в течение квартала посредническая организация работала по пяти договорам поручения. По четырем из них подписаны акты выполненных работ. Необходимо рассчитать коэффициент отношения выручки, подлежащей получению, к выручке по «рабочим» договорам. Иными словами, выручка по договору, не оформленному актом выполненных работ, делится на выручку по всем пяти договорам. Затем полученный коэффициент умножается на прямые расходы, произведенные в отчетном периоде.

Таким образом, можно рассчитать сумму прямых расходов, приходящихся на остатки незавершенного производства на конец периода в посреднической организации. Прочие прямые расходы (за минусом расходов, приходящихся на остатки незавершенного производства) уменьшают налогооблагаемую прибыль отчетного периода. Применение этого метода возможно в том случае, если посреднической организации заранее известны суммы причитающихся ей вознаграждений.

Если из условий договоров вознаграждения заранее не могут быть определены, то расчет доли незавершенных работ и услуг можно производить на основе каких-либо иных показателей. Но в любом случае метод распределения прямых расходов рекомендуется закрепить в налоговой политике.

На практике бухгалтеры часто стремятся минимизировать различия бухгалтерского и налогового учета. В рассматриваемом случае это сделать также можно, поскольку в бухгалтерском учете порядок списа­ния произведенных расходов определяется организацией самостоятельно. Как было отмечено выше, пункт 9 ПБУ 10/99 допускает списание произведенных в отчетном периоде расходов полностью. Вместе с тем, руководствуясь этим же пунктом, организация может предусмотреть в учетной политике распределение произведенных расходов между реализованными и нереализованными работами и услугами. Причем распределение расходов может производиться в порядке, установленном в НК РФ.

Тогда при соблюдении всех прочих требований налогового законодательства к расходам организации бухгалтерский регистр к счету 26 может одновременно служить и регистром налогового учета. При этом для учета прямых и косвенных расходов в соответствии с определением НК РФ следует вести отдельные субсчета на счете 26.

**Тема 3. Учет экспортных операций**

**3.1. Документарное оформление и учет экспортных операций.**

**3.2. Особенности налогообложения экспортных товаров НДС и акцизами**

**3.3 Особенности раздельного учета НДС при реализации экспортных товаров.**

**3.1. Документарное оформление и учет экспортных операций.**

Большинство операций по купле-продаже экспортных товаров осуществляется контрагентами, которые являются, с одной стороны, продавцами – российскими юридическими лицами, с другой стороны, покупателями - иностранными юридическими лицами, которые учреждены в иностранном государстве и находятся за пределами Российской Федерации.

Когда продавец и покупатель находятся в различных государствах, правовое содержание контрактов обычно регулируется нормами Конвенции ООН о международных договорах купли-продажи, подписанной в Вене 11 апреля 1980 года. В соответствии с Конвенцией, по международному договору купли-продажи продавец обязуется передать товар в определенном сторонами месте (как правило, международному перевозчику), а покупатель обязуется принять поставку и оплатить стоимость товара.

В качестве экспортеров могут выступать организации-производители, поставляющие собственную продукцию, а также торговые фирмы, реализующие закупленные товары. В Российской Федерации реализация товаров на экспорт освобождается от уплаты НДС и акцизов. Причем применение этих норм разрешается только собственникам экспортных товаров.

Рассмотрим, каким образом должны оформляться первичные документы на приобретение и реализацию экспортных товаров, чтобы впоследствии организация могла воспользоваться освобождением от налогообложения.

Учет приобретения и реализации экспортных товаров ведется на основании следующих первичных документов:

1) внешнеторговый контракт;

2) договор поставки, оказания услуг, на­кладные, акты, счета-фактуры, свидетельствующие о приобретении сырья, работ, услуг для производства экспортных товаров или свидетельствующие о приобретении готовых товаров для реализации на экспорт;

3) счет-фактура российского продавца;

4) грузовая таможенная декларация (ГТД) ;

5) транспортные накладные, свидетельствующие о передаче товара перевозчику (международные авиа-, авто-, железнодорожные накладные, коносамент).

Предприятия-производители, являясь собственниками экспортируемой продукции, обычно сами ее отгружают иностранным покупателям. Поэтому в транспортных накладных они указываются как отправители.

Иная ситуация складывается с торговыми организациями. Они приобретают товары у производителей по договору купли-продажи, но сами редко отгружают товар иностранным покупателям. Обычно товары грузятся непосредственно с завода-производителя. При этом во внешнеторговом контракте может быть указано, что грузоотправителем является завод-производитель. Затем в бухгалтерии торговой организации оформляют накладную с подписями материально ответственных лиц о передаче товара от завода к торговой фирме, хотя фактически товары не передаются, а отгружаются иностранному покупателю. Кроме этого, в бухгалтерию направляются внешнеторговый контракт, ГТД и транспортные документы. Из этих документов видны основные условия такого вида экспортных операций.

Необходимо отметить, что и счет-фактура типовой формы, утвержденной постановлением Правительства РФ № 914, не является основанием для оприходования товаров, то есть не может свидетельствовать о переходе права собственности на товары. Счет-фактура в данном случае служит для оплаты поступивших товаров. Это подтверждается и пунктом 2.1.2 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных соответствующим приказом Министерства экономического развития и торговли РФ. Кроме того, счет-фактура составляется не только по договору поставки (купли-продажи), но и при заключении договора комиссии. Так, комитент, передавая посреднику товар на реализацию, обязан составить и вручить счет-фактуру комиссионеру.

Следовательно, несмотря на то, что стороны заключили договор поставки представленные документы могут показать, например, что фактически товар от завода-производителя торговой фирме не передавался. Таким образом, сделка может принять вид договора комиссии на реализацию товаров. Согласно договору комиссии завод выступает как комитент, отгружающий товары, а торговая фирма - как посредник, участвующий в расчетах.

Согласно статье 509 Гражданского кодекса, договор поставки (купли-продажи) может предусматривать право покупателя давать поставщику указания об отгрузке товаров получателям, указанным в отгрузочной разнарядке. Таким образом, в ряде случаев торговой организации необходимо направлять заводу разнарядку с указанием: грузить товар перевозчику для иностранного покупателя. Транспортный документ, с отметкой перевозчика о принятии товара, служит подтверждением того, что завод выполнил указания торговой организации, а, следовательно, право собственности перешло от поставщика к покупателю. В бухгалтерии торговой организации остается экземпляр разнарядки, а также транспортная накладная или ее копия, полученная от завода. При этом в транспортной накладной в графе «Отправитель» должно стоять именно наименование завода. Содержание разнарядки определяется договором. Разнарядка составляется в произвольной форме. Обычно в ней указывается: наименование товара, количество, цена, стоимость наименование получателя и его реквизиты, а также срок поставки и наименование перевозчика, которому поставщик обязан отгрузить товар в соответствии с разнарядкой

Договором также определяется срок направления разнарядки. Если такой срок не установлен, разнарядка должна быть направлена поставщику не позднее, чем за тридцать дней до наступления периода поставки. Если по договору поставки (купли-продажи) товары грузятся в адрес одного и того же получателя, то его наименование и реквизиты, а также порядок сдачи товара перевозчику можно предусмотреть непосредственно в договоре поставки товаров.

Экспортные товары при вывозе из Российской Федерации помещаются под таможенный режим «экспорт». Порядок оформления в таком режиме изложен в соответствующих инструкциях и приказах.

Для таможенного оформления товаров экспортер может также привлечь таможенного брокера. Таможенный брокер оказывает услуги по заполнению ГТД и перечислению таможенных платежей. Фактически таможенный брокер выступает в роли посредника: экспортер перечисляет таможенные платежи на его счет, а затем брокер производит расчеты с таможней.

В настоящее время действует также порядок, согласно которому экспортер для таможенного оформления товаров должен предъявить на таможню зарегистрированные в налоговых органах счета-фактуры, относящиеся к производству (приобретению) и реализации экспортных товаров. Этот порядок закреплен в приказе Государственного таможенного комитета от 21 августа 2001 г. № 830/БГ-3-06/299 «Об усилении таможенного и налогового контроля при декларировании товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта».

Для регистрации счетов-фактур экспортеры предъявляют в налоговые органы различные документы, в зависимости от того, является ли экспортер собственником товаров или посредником. Так, экспортеры - торговые организации представляют в налоговые органы копии счетов-фактур, полученных от поставщиков вывозимых товаров. Экспортеры, реализующие товары, произведенные из давальческого сырья, регистрируют в налоговой инспекции следующие виды документов:

- копии счетов-фактур на приобретение давальческого сырья;

- копии счетов-фактур на оказание услуг по переработке сырья;

- копию договора на оказание услуг по переработке сырья.

На основании этих документов налоговая инспекция выда­ет справку, в которой указывает количество экспортируемых товаров, полученных в результате переработки, и подтвержда­ет, что экспортер является собственником этих товаров.

Организации, экспортирующие товары собственного произ­водства, предъявляют документы, подтверждающие, что производство вывозимых товаров относится к их основному виду деятельности. Такими документами являются:перечень основных производственных фондов, предназначенных для производства экспортных товаров, и номенклатура выпускаемой продукции. На основании этих документов налоговые органы выдают справку о том, что производство экспортных товаров относится к основному виду деятельности экспортера-производителя. Эта справка действительна в течение трех месяцев.

Внешнеторговый контракт подлежит строгому исполнению в соответствии с заявленными условиями. Нарушение экспортером условий контракта (сроки поставки, условия о количестве и качестве поставленных товаров и т. п.), может повлечь незачисление или неполное зачисление экспортной выручки, а также уплату штрафных санкций, предусмотренных договором с иностранным продавцом.

В качестве документов, подтверждающих неисполнение условий контракта о качестве, количестве и сроках поставки экспортируемых товаров, а также в случаях, если эти товары оказались уничтоженными или поврежденными, когда российская сторона несла риск их случайной гибели, экспортеру следует оформить любой из нижеперечисленных документов:

а) акт приемки (рекламационный акт), составленный получателем товаров с участием представителя Экспортера и (или) компетентного представителя незаинтересованной организации в соответствии с законодательством, распространяющимся на контракт. К рекламационному акту должны прилагаться другие документы, например, коммерческие акты, акты о вскрытии контейнеров, заключения нейтральной лаборатории о результатах осмотра и испытания товаров, копии транспортных документов (при просрочке отгрузки экспортируемого товара), а также копия документа, удостоверяющего право компетентного представителя незаинтересованной организации на участие в приемке товаров;

б) письменное подтверждение российских торгово-промышленных палат, которые на основании статьи 12 Закона РФ № 5340-1 «О торгово-промышленных палатах в Российской Федерации» имеют право проводить по поручению российских и иностранных предприятий экспертизы, контроль качества, количества и комплектности товаров.

в) письменное подтверждение иностранных торгово-промышленных палат и иных иностранных организаций, уполномоченных осуществлять экспертизу и контроль качества, количества и комплектности товаров;

г) приговор, решение или определение судебных и других правомочных органов.

При неисполнении условий контракта вследствие действия непреодолимой силы документом, подтверждающим нарушение условий контракта, является сертификат, выдаваемый Торгово-промышленной палатой Российской Федерации, которая, согласно пункту 3 статьи 15 Закона РФ № 5340-1 «О торгово-промышленных палатах в Российской Федерации», свидетельствует обстоятельства форс-мажора в соответствии с условиями внешнеторговых сделок и международных договоров Российской Федерации.

Относительно ведения бухгалтерского учета по экспортным операциям необходимо отметить следующее. На стадии производства (приобретения) экспортных товаров бухгалтерский учет ведется аналогично учету товаров, производимых (закупаемых) для дальнейшей реализации в Российской Федерации. На стадии реализации экспортных товаров бухгалтерский учет имеет свои особенности.

Первая особенность заключается в порядке признания выручки от реализации экспортных товаров. Как известно, выручка от реализации начисляется на дату перехода права собственности на товары. Валютная выручка для отражения в учете подлежит пересчету в рублевый эквивалент по курсу Центрального банка РФ, действующему на день перехода права собственности от экспортера к иностранному по­купателю.

Ранее было отмечено, что в международной торговле принято увязывать переход права собственности с переходом риска случайной гибели товаров от продавца к по­купателю. Переход рисков определяется по Международным правилам толкования торговых терминов «Инкотермс». Если во внешнеторговом контракте стороны не оговорили порядок перехода права собственности, но указали термин (условие поставки) «Инкотермс», то право собственности переходит одновременно с риском случайной гибели или утраты товаров. Однако в договоре может быть предусмотрен различный порядок перехода права собственности и риска случайной гибели. Если эти два момента не совпадают, как это отразится на учете реализации?

Предположим, что по условиям контракта право собственности перешло к иностранному покупателю на дату таможенного оформления товаров на железнодорожной станции. Отметим, что по условиям поставки «Инкотермс» продавец оплачивает железнодорожную перевозку товаров по территории Российской Федерации до морского порта и несет риск случайной гибели до передачи товаров перевозчику в морском порту. В соответствии с нормами ПБУ 9/99 на дату таможенного оформления товаров продавец начисляет выручку по кредиту счета 90. Одновременно он списывает стоимость реализованных товаров. Однако если во время железнодорожной перевозки товар будет испорчен или утрачен, то неясно, за счет каких источников следует отразить убытки от гибели товаров. Ведь в данном случае риск случайной гибели несет продавец. Следовательно, он должен отразить недостачу товаров, убытки от их гибели, а также поставить новую партию товаров покупателю. Но на дату перехода права собственности товары уже списаны. Следовательно, экспортер не может отразить все вышеперечисленные операции.

Исходя из вышеизложенного, необходимо соблюдать сложившуюся в мире практику, и переход права собственности фиксировать в момент перехода риска случайной гибели товаров. Тем более что такая практика соответствует не только международным правовым нормам, но и отвечает требованиям российского учета. Продавец и покупатель, использующие условия поставок «Инкотермс», должны в договоре купли-продажи сделать ссылку на Международные правила толкования торговых терминов.

Вторая особенность реализации товаров за границу Российской Федерации - это распределение коммерческих расходов между продавцом и покупателем.

К коммерческим расходам относятся затраты на тару, упаковку на складах готовой продукции; расходы по погрузке, разгрузке, хранению, перевалке товаров, их транспортировке, страхованию, таможенному оформлению и прочие расходы. По внешнеторговым сделкам состав таких расходов у продавца и покупателя определяется условиями поставки Инкотермс. В них, помимо перехода риска, оговорен также порядок распределения расходов между сторонами сделки. Несоблюдение оговоренных в контракте терминов может привести к необоснованному завышению произведенных расходов. Например, согласно условию поставки перевозку до места назначения обязан оплатить иностранный покупатель, а фактически ее может оплатить экспортер и стоимость перевозки может быть включена в расходы на продажу. Такая ситуация приводит к завышению расходов, относящихся к реализованным товарам и одновременно занижает доходную налогооблагаемую базу.

Учет экспортных операций осуществляется в соответствии с рассмотренным выше документооборотом. Наиболее характерные экономические операции и бухгалтерские проводки, связанные с учетом экспортных товаров следующие.

Отражены затраты на производство экспортных товаров в соответствии с принятой учетной политикой:

**ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10,70,69, 23,25,26**

Начислен НДС по затратам на производство экспортных товаров

**ДЕБЕТ ,19 КРЕДИТ 60,76**

*Оплачены расходы, связанные с производством экспортных товаров:*

###### ДЕБЕТ 60,76 КРЕДИТ 51

*Оприходованы на склад товары, подлежащие продаже на экспорт.*

**ДЕБЕТ 40 КРЕДИТ 20**

Соответственно в учете у торговой организации делаются следующие бухгалтерские записи по приобретению экспортных товаров.

**ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60**

*- оприходованы товары, подлежащие продаже на экспорт;*

##### ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

*- начислен НДС по товарам, приобретенным для реализации на экспорт;*

**ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51**

*- оплачены товары, подлежащие продаже на экспорт.*

Относительно доходов и расходов по экспорту в иностранной валюте следует отметить следующее. В соответствии с пунктом 5 статьи 272 НК РФ понесенные органи­зацией расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях. Пересчет указанных расходов производится в целях исчисления налога на прибыль в зависимости от выбранного метода признания расходов.

Если организация применяет метод «по начислению», то стоимость работ и услуг, приобретенных для реализации экспортных товаров (например, стоимость международных перевозок) пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату подписания документов, подтверждающих факт исполнения таких работ и услуг (акты выполненных работ и услуг, транспортные накладные). В этом случае данные бухгалтерского учета о стоимости работ совпадают с данными налогового учета.

Если учет ведется «по оплате», то стоимость работ и услуг определяется по курсу на дату их оплаты. При этом, как было отмечено выше, при исчислении налога на прибыль курсовые разницы не учитываются.

В соответствии с пунктом 3 статьи 248 НК РФ при исчислении налога на прибыль доходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному на дату признания этих доходов.

Для организаций, ведущих налоговый учет «по начислению», датой признания доходов от реализации товаров является день перехода права собственности на реализуемые товары. Поэтому валютная выручка подлежит пересчету по курсу ЦБ РФ на дату перехода прав собственности на экспортируемые товары. Следует отметить, что такой же порядок установлен и в бухгалтерском учете. Поэтому у организаций, ведущих налоговый учет «по начислению» данные налогового и бухгалтерского учета о суммах дохода, полученного в иностранной валюте, совпадают.

Для организаций, ведущих налоговый учет «по оплате», датой признания дохода в иностранной валюте является день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу организации. При этом учет, курсовых разниц такие организации не ведут. Данные бухгалтерского и налогового учета у организаций, исчисляющих налог на прибыль «по оплате», не совпадают. Учет выручки, полученной в иностранной валюте, такие организации ведут в отдельных налоговых регистрах.

**3.2. Особенности налогообложения экспортных товаров НДС и акцизами**.

Важнейшая особенность данного вида налогообложения состоит в том, что реализация товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, облагается по нулевой налоговой ставке, а НДС, уплаченный при производстве (приобретении) этих товаров, подлежит вычету при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Данные положения не распространяются на реализацию товаров в республику Беларусь, а также на реализацию нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств - участников СНГ. Реализация товаров в республику Беларусь облагается НДС по ставкам, установленным для реализации товаров внутри Российской Федерации. При этом НДС, уплаченный при производстве (приобретении) этих товаров, подлежит вычету на общих основаниях.

Рассмотрим порядок применения нулевой налоговой ставки в случае экспорта товаров, освобожденных от НДС в соответствии с пунктом 3 статьи 149 НК РФ.

Пункт 5 статьи 149 НК РФ запрещает организации отказываться от налогового освобождения в зависимости от того, кто является покупателем. Поэтому если организация пользуется льготами, предусмотренными пунктом 3 статьи 149 НК РФ, то и реализация ука­занных товаров на экспорт не подлежит налогообложению даже по ставке 0 процентов. Соответственно и НДС, уплаченный при производстве (закупке) таких товаров, не возмещается. Если же организация возмещает НДС по экспорту необлагаемых товаров, то существует практика отказа от применения этой льготы при реализации товаров внутри Российской Федерации.

Выделим документы, которые необходимо представить в налоговый орган, чтобы подтвердить правомерность нулевой налоговой ставки и налоговых вычетов по экспортируемым товарам. 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.

Следует особо отметить, что Налоговый кодекс РФ требует зачисления экспортной выручки именно со счета покупателя экспортных товаров. Вместе с тем для соблюдения норм валютного законодательства важно лишь обеспечить зачисление выручки на счет экспортера, открывшего Паспорт сделки. А вопрос, от кого поступила указанная выручка, не имеет особого значения. Таким образом, для правомерного применения нулевой налоговой ставки и налоговых вычетов в случаях, когда выручка поступает от третьего лица, рекомендуем составлять тройственный договор либо представлять копии документов, на основании которых иностранный покупатель передает обязанность по оплате товаров третьему лицу;

- 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.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством - участником Таможенного союза представляются следующие документы:

- грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров;

- 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 воздушным транспортом представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

Указанные выше документы должны быть представлены в налоговый орган не позднее 180 дней, считая от момента даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в режиме экспорта или транзита.

При этом в целях исчисления НДС товары считаются реализованными на последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 ПК РФ.

За этот же отчетный период составляется отдельная налоговая декларация по НДС по ставке ноль процентов и представляется в налоговые органы. В книге продаж регистрируется счет-фактура на товар, переданный иностранному покупателю.

Возмещение НДС, относящегося к экспорту, производится в течение трех месяцев, считая со дня представления отдельной налоговой декларации. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В течение этого периода налоговые органы имеют право на основании статьи 88 НК РФ запросить у организации также:

- договор (копия договора) купли-продажи или мены товаров (выполнения работ, оказания услуг) между экспортером и поставщиком товаров, работ, услуг, использованных при про­изводстве и реализации экспортных товаров;

- документы, подтверждающие фактическую оплату товаров, работ, услуг, использованных при производстве (закупке) и реализации экспортных товаров.

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

Если решение об отказе не принято и (или) экспортеру не представлено мотивированное заключение, то налоговый ор­ган обязан принять решение о возмещении суммы НДС и уведомить об этом организацию в течение десяти дней.

При этом решение о возмещении НДС принимает налоговый орган по месту постановки экспортера на учет, если сумма возмещаемого налога не превышает 5 млн. рублей, а также в случаях возмещения НДС традиционным экспортерам независимо от суммы налога.

В остальных случаях решение о возмещении НДС принимаются соответствующими управлениями Федеральных Министерств.

Кратко охарактеризуем особенности возмещения НДС. В случае наличия недоимки и пени по НДС, недоимки и пени по иным налогам и сборам, а также задолженности по при­сужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Налоговые органы производят указанный зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем экспортеру.

При отсутствии недоимки и пени по НДС, недоимки и пени 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 НДС и (или) иным налогам и сборам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, либо подлежат возврату экспортеру по его заявлению. Решение о возврате должно быть принято налоговым органом в течение трех месяцев со дня представления отдельной налоговой декларации и в тот же срок направлено в органы федерального казначейства.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. При нарушении установленных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты ис­ходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

При реализации экспортных товаров широко применяется практика авансовых платежей. Существуют определенные особенности учета НДС с авансов по экспортным товарам. В соответствии с пунктом 1 статьи 162 НК РФ суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, включаются в налоговую базу по НДС. При этом авансы, полученные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату поступления аванса. НДС рассчитывается по ставке 9,09 процента или 16,67 процента в зависимости от того, по какой ставке товары облагаются внутри Российской Федерации.

Сумма налога, рассчитанная с аванса, подлежит вычету при реализации экспортных товаров, то есть на дату, когда собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Не подлежат обложению НДС суммы авансовых платежей, полученные под экспорт товаров, производственный цикл которых превышает 6 месяцев. Перечень таких товаров утвержден соответствующим постановлением Правительства РФ .

Относительно налогообложения экспортных товаров акцизами необходимо отметить следующее. Не подлежит налогообложению реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта (ст. 183 НК РФ). 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. Уплаченные суммы акциза и соответствующая пеня впоследствии подлежат возврату при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

Перечень таких документов установлен статьей 198 НК РФ. Он аналогичен перечню документов, предъявляемых экспортером для возмещения НДС. Причем эти документы должны быть представлены 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.

**3.3 Особенности раздельного учета НДС при реализации экспортных товаров.**

Характеризуя особенности данного вида учета НДС, следует отметить, что Налоговый кодекс 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). Согласно определению, налоговая база при реализации товаров - это стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них НДС и налога с продаж. Таким образом, для правомерного применения нулевой налоговой ставки по НДС по экспортным товарам организация должна обеспечить отдельный учет стоимости реализуемых экспортных товаров.

Для ведения раздельного учета стоимости реализуемых товаров следует 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 является предоставление документов и отдельной налоговой декларации, установленных статьей 165 НК РФ.

Что же касается суммы налоговых вычетов, то ни порядок ее определения, ни порядок ее учета НК РФ не установлены.

Исходя из содержания налоговой декларации, можно установить, что к вычету по экспортным товарам принимается сумма НДС, уплаченная поставщикам при производстве (закупке) этих товаров. Возникает проблема распространения этой нормы на НДС, уплаченный по основным средствам, нематериальным активам, общехозяйственным расходам (издержкам обращения). Налоговый кодекс четкого ответа на этот вопрос не дает. 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 статьи 170 НК РФ, сумму НДС, относящегося к экспортным товарам можно определить следующим образом. 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 экспортных товаров в общей стоимости товаров, работ, услуг, отгруженных за налоговый период.

На наш взгляд, наиболее предпочтительным является 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 оприходовании товаров суммы НДС отражаются на счете 19 субсчете «НДС по оприходованным экспортным товарам. Наиболее характерные проводки по учету НДС, связанного с экспортом следующие:

###### ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

*- оприходованы экспортные товары;*

**ДЕБЕТ 19 субсчет «НДС по оприходованным экспортным товарам» КРЕДИТ 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:

**ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51**

*- оплачено поставщику;*

**ДЕБЕТ 19 субсчет «НДС по оприходованным и оплаченным экспортным товарам» КРЕДИТ 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:

**ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 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 20 или 10 процентов в зависимости от того, по какой ставке облагаются используемые в производстве материалы.

Рассчитанный таким образом НДС отражают записью:

**ДЕБЕТ 19 «НДС, относящийся к производству экспортных товаров» КРЕДИТ 68**

*- отражен НДС, относящийся к производству экспортных то­варов*;

**ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 51**

*- уплачен в бюджет НДС, относящийся к производству экспортных товаров.*

В заключении данного раздела следует отметить, что производители могут применять и какой-либо иной способ расчета сумм НДС, относящихся к производству экспортной продукции, однако необходимо, чтобы этот способ был утвержден в налоговой политике по НДС.

**Тема 4. Учет операций и денежных средств в иностранной валюте.**

**4.1 Учет активов и обязательств в иностранной валюте**

**4.2 Особенности учета курсовых разниц.**

* 1. **Учет операций на валютном счете, расчеты с использованием аккредитивов**.

Основополагающими нормативными актами, на основании которых осуществляется бухгалтерский и налоговый учет операций и денежных средств, выраженных в иностранной валюте являются Гражданский Кодекс Российской Федерации (ГК РФ), Налоговый Кодекс Российской Федерации (НК РФ), Закон Российской Федерации №3615-1 «О валютном регулировании и валютном контроле», а также соответствующими Постановлениями Правительства Российской Федерации. Важное значение для нормативного регулирования этого вида внешнеэкономической деятельности имеют Положения о бухгалтерском учете Министерства Финансов Российской Федерации(ПБУ) и письма Центрального Банка Российской Федерации (ЦБ РФ).

**4.1 Учет активов и обязательств в иностранной валюте.**

В соответствии с действующими нормативными документами, и, прежде всего ПБУ 3/ 200 “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, для пересчета в рубли подразделяются на две группы:

1) активы и обязательства, которые переоцениваются регулярно;

2) активы и обязательства, которые переоцениваются на момент принятия к бухгалтерскому учету.

К первой группе относятся: денежные знаки в кассе, средства в расчетах в банках и иных кредитных учреждениях, денеж­ные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах (включая по заемным обязательствам) с лю­быми юридическими и физическими лицами, остатки средств целевого финансирования, полученные из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями.

Пересчет этих активов и обязательств производится регулярно: на дату совершения операций в иностранной валюте и отчетную дату.

Под датой совершения операции в иностранной валюте понимается день возникновения у организации права, в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором, принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются результатом этой операции.

В соответствии с ПБУ 3/2000, а также другими нормативными документами перечень дат и соответствующим этим датам операций в иностранной валюте выглядит следующим образом:

1. Банковские операции по валютным счетам – дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списание с валютного счета в кредитной организации.
2. Кассовые операции с иностранной валютой – дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации.
3. Доходы и расходы организации в иностранной валюте - дата признания доходов и расходов организации в иностранной валюте.
4. Экспортно-ипортные операции – дата перехода права собственности на экспортируемые (импортируемые) товары, услуги.
5. Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него – дата приобретения статуса юридического лица.

Стоимость активов и обязательств, относящихся к первой группе, необходимо также пересчитывать в рубли по курсу, установленному Центральным банком РФ на отчетную дату.

В соответствии с действующими ПБУ отчетной датой считается последний календарный месяц отчетного периода. Отчетным периодом, за который организация должна представить бухгалтерскую отчетность, является: квартал, полугодие, девять месяцев, год. Таким образом, курсовая разница по первой группе активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, пересчитывается на 31 марта, 30 июня, 30 сентября, 31 декабря.

Ко второй группе активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, относятся: основные средства, нематериальные активы, запасы, затраты, товары, капитал.

Указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции в иностранной валюте и далее не переоцениваются.

В регистрах бухгалтерского учета записи по движению активов и обязательств в иностранной валюте ведутся одновременно в рублях и в иностранной валюте. Бухгалтерская отчетность составляется в рублях.

**4.2 Особенности учета курсовых разниц.**

В соответствии с действующим законодательством валютная стоимость большинства активов и обязательств регулярно пересчитывается в рубли по курсу Центрального Банка РФ. В соответствии принятым в Российской Федерации «плавающим» типом валютного курса курс рубля к иностранным валютам постоянно меняется, в связи с этим при пересчете возникают так называемые курсовые разницы. Существуют определенные особенности учета курсовых и суммовых разниц

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

Из определения следует, что курсовые разницы рассчитываются и отражаются в учете по мере совершения хозяйственных операций и по окончании отчетного периода.

Исключение составляют лишь курсовые разницы по денежным средствам в иностранной валюте. В действующем ПБУ предусмотрено, что пересчет стоимости денежных знаков в кассе и средств на банковских счетах, выраженных в иностранной валюте, мо­жет производиться, по мере изменения курсов иностранных ва­лют, котируемых ЦБ РФ. Если организация примет решение пересчитывать валютные денежные средства по мере изменения курса, то это положение должно найти отражение в её учетной политике.

Курсовая разница может быть положительной или отрицательной. При росте курса по активным счетам возникает положительная разница, по пассивным счетам - отрицательная. При падении курса по активным счетам возникает отрицательная разница, по пассивным - положительная курсовая разница.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Согласно нормативным документам курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или расходы. Поэтому учет курсовых разниц ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы»: на субсчете «Прочие доходы» - положительные разницы; на субсчете «Прочие расходы» - отрицательные. Соответственно в Отчете о прибылях и убытках курсовые разницы показываются: по строке 120 «Внереализационные доходы» - положительные курсовые разницы; по строке 130 «Вне­реализационные расходы» - отрицательные курсовые разницы.

Исключение из этого правила составляют лишь курсовые разницы по процентам, начисленным за пользование кредитами и займами, полученными в иностранной валюте. Такие курсовые разницы являются затратами, связанными с получением и использованием кредитов и займов, и на основании пункта 15 подлежат учету в составе операционных доходов и расходов.

Таким образом, курсовые разницы по процентам в Отчете о прибылях и убытках (Отчет по форме №2) указываются по строке 090 «Прочие операционные доходы» (100 «Прочие операционные расходы»).

Рассмотрим, как курсовые разницы определяются в налоговом учете и как они влияют на налоговую базу по налогу на прибыль.

Положительной курсовой разницей в налоговом учете признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств (ст. 250 НК РФ). Отрицательной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств (ст. 265 НК РФ).

В налоговом учете курсовые разницы отражаются на дату перехода права собственности на иностранную валюту, а также на последний день текущего месяца - по доходам (расходам) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте. Несмотря на различные формулировки, определения курсовых разниц в бухгалтерском и налоговом учете аналогичны. Однако если в бухгалтерском учете курсовые разницы отражаются на последний день отчетного периода (квартала, полугодия, девяти месяцев, года), то в налоговом учете курсовые разницы признаются на конец текущего месяца.

В целях снижения трудозатрат по налоговому учету курсовых разниц организациям в учетной политике необходимо предусматривать отражение курсовых разниц на конец текущего месяца. В этом случае бухгалтерские ведомости по учету курсовых разниц могут одновременно служить и регистрами налогового учета курсовых разниц. Курсовые разницы в целях исчисления налога на прибыль относятся к внереализационным доходам и расходам.

Следует отметить, что организации, ведущие налоговый учет «по начислению», на положительные суммовые разницы увеличивают налогооблагаемую прибыль, а на отрицательные уменьшают.

Понятия суммовых разниц для целей бухгалтерского учета определены в соответствующих Положениях о бухгалтерском учете, исходя из которых, различают суммовую разницу у продавца и суммовую разницу у покупателя. Суммовая разница у продавца - это разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете. Суммовая разница у покупателя - это разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете. Приведенные определения позволяют сформулировать следующие особенности учета суммовых разниц.

Первая - валюта платежа. Суммовые разницы возникают, когда обязательство, выраженное в иностранной валюте или условных денежных единицах, погашается в рублях.

Вторая особенность заключается в порядке пересчета суммовых разниц. Пересчет суммовых разниц на конец отчетного периода (как это предусмотрено для курсовых разниц) не производится. Суммовые разницы определяются единовременно по факту погашения дебиторской или кредиторской задолженности.

И, наконец, в-третьих, в бухгалтерском учете суммовые разницы учитываются в составе доходов и расходов по обычным видам деятельности.

Это означает, что у продавца суммовые разницы учитываются в составе выручки от реализации товаров, работ, услуг на счете 90 «Продажи».

Что касается суммовых разниц по работам и услугам, то нормативные документы не уточняют, на каком счете их следует учитывать до и после оприходования работ, услуг. Учитывая нормы действующего ПБУ, их следует относить на тот же счет затрат, что и работы, услуги.

Налоговый кодекс определяет суммовую разницу по аналогии с бухгалтерским учетом.

Так, в налоговом учете суммовая разница возникает, когда обязательство, выраженное в условных единицах, погашается в рублях. Так же как и в бухгалтерском учете, суммовая разни­ца признается при погашении дебиторской или кредиторской задолженности (п. 7 ст. 271 и п. 9 ст. 272 НК РФ).

Однако в отличие от бухгалтерского учета при налогообло­жении прибыли суммовые разницы включаются во внереализационные доходы и расходы и соответственно увеличивают (уменьшают) налогооблагаемую прибыль. На это указывает пункт 11.1 статьи 250 НК РФ и пункт 5.1 статьи 265 НК РФ. Это означает, что у продавца в бухгалтерском и налоговом учете будет различаться сумма выручки. Соответственно у покупателя - стоимость материальных запасов. Такой порядок распространяется на организации, ведущие налоговый учет в целях исчисления налога на прибыль «по начислению». Если учет ведется «по оплате», то суммовые разницы в расчете налоговой базы по налогу на прибыль не участвуют.

Что касается взимания НДС, то у продавца возникает задолженность в бюджет по налогу с начисленной суммовой разницы. Это объясняется тем, что статья 162 НК РФ обязывает организации включать в налоговую базу суммы, связанные с оплатой реализованных товаров, работ, услуг. Под это определение как раз и попадают суммовые разницы. Причем такой порядок действует для организаций, исчисляющих НДС «по отгрузке», и организаций, исчисляющих НДС «по оплате».

У покупателя сумма НДС, уплаченного в составе суммовой разницы, принимается к вычету. Это предусмотрено пунктом 2 статьи 171: «Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации».

**4.3 Учет операций на валютном счете, расчеты с использованием аккредитивов**.

Учет операций на валютном счете определяется соответствующими нормативными документами по валютному регулированию и валютному контролю.

Так, в соответствии с действующим Законом РФ №3615 «О валютном регулировании и валютном контроле» определенная часть валютной выручки резидентов от экспорта товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) подлежит обязательной продаже через уполномоченные банки по рыночному курсу на внутреннем валютном рынке Российской Федерации. При этом обязательная продажа должна быть осуществлена не позднее, чем через семь календарных дней со дня поступления указанной валютной выручки.

Порядок обязательной продажи экспортной валютной выручки установлен соответствующими Инструкциями ЦБ РФ

Согласно действующим инструкциям, банк открывает организации два валютных счета:

- транзитный валютный счет для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже;

- текущий валютный счет для учета средств, остающихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки, и средств, не подлежащих обязательной продаже.

Поступления в иностранной валюте зачисляются на транзитный валютный счет в уполномоченном банке. Банк не позднее следующего рабочего дня извещает об этом юридическое лицо с приложением выписки по транзитному валютному счету.

Получив извещение, организация дает поручение банку на обязательную продажу валюты и поручение на перечисление оставшейся части валютной выручки на свой текущий валютный счет.

На следующий день банк депонирует иностранную валюту, подлежащую обязательной продаже. Обязательная продажа должна быть осуществлена в течение трех рабочих дней.

Одновременно с депонированием иностранной валюты банк списывает с транзитного счета организации оставшуюся часть валютной выручки и зачисляет на ее текущий валютный счет.

Если поступления в иностранной валюте не подлежат обязательной продаже, то организация предъявляет в банк документы, обосновывающие поступление валютных средств, и поручение на перечисление указанных средств на текущий валютный счет организации.

Документы, обосновывающие поступления иностранной валюты, должны быть представлены в банк в течение семи календарных дней от даты зачисления средств на транзитный валютный счет. В противном случае на восьмой день банк самостоятельно осуществит обязательную продажу иностранной валюты в размере, определяемом Законом, независимо от того, являлась ли поступившая валюта экспортной выручкой или нет.

Для оптимальной организации бухгалтерского учета поступающей валюты к счету 52 «Валютный счет» открываются соответствующие субсчета: 52-1 «Транзитный валютный счет», 52-2 «Текущий валютный счет».

При этом по дебету счета 52-1 поступления в иностранной валюте отражаются следующим образом:

###### ДЕБЕТ 52-1 КРЕДИТ 62

*- поступила выручка (предоплата) от покупателей*;

###### ДЕБЕТ 52-1 КРЕДИТ 75

*- зачислены дивиденды по вкладам и инвестициям;*

**ДЕБЕТ 52-1 КРЕДИТ 66,67**

*- зачислены валютные кредиты или займы.*

По кредиту счета 52-1 отражается списание валютных средств для обязательной продажи и перевод валютных средств, не подлежащих обязательной продаже:

**ДЕБЕТ 57 КРЕДИТ 52-1**

*- списана иностранная валюта, подлежащая продаже;*

**ДЕБЕТ 52-2 КРЕДИТ 52-1**

*- списана иностранная валюта, не подлежащая продаже.*

Соответственно по дебету счета 52-2 в корреспонденции с кредитом счета 52-1 отражается зачисление иностранной валюты, оставшейся после продажи, или валюты, не подлежащей обязательной продаже.

По кредиту счета 52-2 делаются бухгалтерские записи по расходованию иностранной валюты:

**ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 52-2**

*- получена иностранная валюта в кассу;*

**ДЕБЕТ 55 КРЕДИТ 52-2**

*- списана валюта для открытия аккредитива;*

**ДЕБЕТ 57 КРЕДИТ 52-2**

*- списана валюта, подлежащая продаже;*

**ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 52-2**

*- перечислено поставщикам и подрядчикам*;

**ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 52-2**

*- погашена задолженность перед бюджетом;*

**ДЕБЕТ 71 КРЕДИТ 52-2**

*- погашена задолженность перед подотчетным лицом;*

**ДЕБЕТ 75 КРЕДИТ 52-2**

*- погашена задолженность перед инвестором;*

**ДЕБЕТ 66,67 КРЕДИТ 52-2**

*- погашена задолженность по кредитам или займам.*

Таким образом, поступления валютных средств отражаются по дебету транзитного счета, а их расходование по кредиту текущего валютного счета.

Однако из этого правила имеется исключение. Это исключение состоит в том, что с транзитного валютного счета могут быть произведены расходы:

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

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

- по уплате экспортных таможенных пошлин в иностранной валюте, а также по оплате таможенных процедур;

- в пользу уполномоченных банков по начисленным ими комиссионным вознаграждениям за осуществление с транзитных валютных счетов платежей;

- иные расходы в случаях, разрешенных Банком России.

Эти расходы в иностранной валюте оплачиваются до осуществления обязательной продажи части валютной выручки. Если эти расходы оплачены с текущих валютных счетов, то иностранная валюта в сумме фактически произведенных платежей переводится с транзитного на текущий валютный счет без обязательной продажи.

Порядок покупки иностранной валюты внутри РФ установлен в соответствующем Указании ЦБ РФ согласно которому для покупки валюты внутри Российской Федерации банк открывает также специальный транзитный валютный счет.

Покупка иностранной валюты внутри РФ разрешается только для строго определенных целей. Следует отметить, что организация не вправе использовать купленную иностранную валюту для ее размещения на депозите, покупки ценных бумаг, покупки одной иностранной валюты за другую, а также передачи купленной иностранной валюты в доверительное управление уполномоченному банку. Для покупки валюты резидент представляет в банк поручение, а также оригиналы и копии документов, обосновывающих покупку иностранной валюты. Такими документами могут быть: паспорт импортной сделки; разрешение (лицензия) ЦБ РФ на осуществление валютной операции, связанной с движением капитала; документ, подтверждающий регистрацию в Банке России валютной операции, связанной с движением капитала; договор (соглашение, контракт) либо иной документ.

Для организации бухгалтерского учета по специальному транзитному валютному счету к счету 52 открывается субсчет 52-3 «Специальный транзитный валютный счет».

По дебету счета 52-3 отражается зачисление купленной иностранной валюты:

**ДЕБЕТ 52-3 КРЕДИТ 91**

*- зачислена купленная иностранная валюта.*

По кредиту счета 52-3 отражается расходование купленной иностранной валюты на цели, предусмотренные законодательством.

**ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 52-3**

*- получена иностранная валюта на командировочные расходы;*

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 52-3

*- перечислено поставщикам и подрядчикам;*

**ДЕБЕТ 75 КРЕДИТ 52-3**

*- погашена задолженность перед инвесторами;*

**ДЕБЕТ 66,67 КРЕДИТ 52-3**

*- возвращены кредиты и займы, выплачены проценты за пользование кредитами, займами.*

Если юридическое лицо - резидент покупает иностранную валюту для оплаты импортных работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, то он обязан представить в банк заключение об обоснованности платежей в иностранной валюте за работы, услуги, результаты интеллектуальной деятельности.

Центральным банком РФ введено также ограничение на покупку иностранной валюты для оплаты импортных товаров до их ввоза на таможенную территорию Российской Федерации. В соответствии с этим ограничением импортер одновременно с перечислением уполномоченному банку рублей на покупку валюты для оплаты импортных товаров авансом обязан открыть в банке депозит. Сумма депозита должна быть равна средствам, перечисленным на покупку иностранной валюты.

В бухгалтерском учете перечисление рублевых средств на депозит отражается записью:

**ДЕБЕТ 55 КРЕДИТ 51**

*- открыт депозит на сумму рублей, перечисленных на покупку валюты для оплаты импортных товаров авансом.*

Возврат суммы депозита осуществляется после представления в банк копии ГТД, а также в случае возврата перечисленных ранее валютных средств и их обратной продажи.

Соответственно возврат депозита отражается проводкой:

**ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 55**

*- возвращены рублевые средства с депозита.*

Вместе с тем существует возможность уменьшения суммы открываемого депозита.

Так, согласно соответствующему Указанию ЦБ РФ размер рублевых средств, подлежащих внесению на депозит, уменьшается при предъявлении в банк следующих документов:

- поручения юридического лица - резидента на открытие уполномоченным банком безотзывного аккредитива, покрытого за счет плательщика по аккредитиву;

- гарантии банка-нерезидента, выданной в пользу юридического лица - резидента в качестве обеспечения исполнения обязательства нерезидента по договорам по импорту товаров или возврата уплаченного юридическим лицом - резидентом аванса (предварительной оплаты);

- договора страхования риска невозврата иностранной валюты, в случае неисполнения своих обязательств нерезидентом - плательщиком, поручителем (гарантом), а также вследствие действий государственных органов страны иностранного контрагента (договор страхования должен быть заключен между юридическим лицом - резидентом и страховой организацией -резидентом, имеющей лицензию на право страховой деятельности, предусматривающую страхование экспортных кредитов);

- векселя, выданного нерезидентом, являющимся контрагентом юридического лица - резидента по договору об импорте товаров, в пользу этого юридического лица - резидента, авалированного иностранным банком;

- специального разрешения, выдаваемого территориальными учреждениями Банка России.

При осуществлении расчетов с использованием валютного счета с иностранным поставщиком наиболее распространенной формой расчетов являются расчеты с использованием аккредитива. Следует отметить, что открытие аккредитива является наиболее приемлемым и распространенным вариантом при осуществлении авансовых платежей. Рассмотрим кратко аккредитивную форму расчетов с позиций банковских операций и бухгалтерского учета. Слово «аккредитив» с латинского языка буквально переводится как доверительный.

Основные принципы совершения операций с аккредитивами в международной торговле заложены в «Унифицированных правилах и обычаях для документарных аккредитивов» (публикация Международной Торговой Палаты № 500).

Кратко сущность аккредитивной формы расчетов можно описать следующим образом.

Импортер открывает в своем банке депозит, то есть аккре­дитив. Одновременно он дает указание банку о документах, которые должен представить иностранный поставщик и на основа­нии которых может быть произведен платеж с аккредитива. Обычно это транспортные или иные отгрузочные документы с указанием наименования, количества, стоимости принятых к перевозке товаров.

Затем банк импортера открывает аккредитив в банке экспортера. Банк экспортера извещает экспортера о том, что в его пользу открыт аккредитив.

Иностранный поставщик отгружает товары и предъявляет отгрузочные документы в банк. Банк проверяет представленные документы на предмет соответствия указаниям импортера. Если расхождения в представленных накладных отсутствуют, то с аккредитива в пользу экспортера производится платеж. В противном случае документы возвращаются поставщику.

Таким образом, платеж с аккредитива производится только после фактической отгрузки товаров, что значительно сокращает риск импортера. В то же время экспортер отгружает товары, после того как в его пользу открывается аккредитив. Это в свою очередь минимизирует риск экспортера.

Если аккредитив открывает российский импортер, то в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 55 КРЕДИТ 52

*- на основании заявления открыт аккредитив;*

**ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 55**

*- на основании извещения банка оплачено с аккредитива;*

**ДЕБЕТ (КРЕДИТ) 55 КРЕДИТ (ДЕБЕТ) 91**

*- отражена курсовая разница на аккредитиве.*

Как правило, банки за обслуживание аккредитивов взимают вознаграждение. Если по условиям аккредитива эти расходы оплачивает импортер, то в бухгалтерском учете они отражаются в составе операционных расходов:

**ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 51**

*- перечислено банку за обслуживание аккредитива.*

В налоговом учете затраты организации по аккредитивной форме расчетов относятся к внереализационным расходам и уменьшают налогооблагаемую прибыль на основании подпункта 16 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

Если аккредитив открывается в пользу российского экспортера, то никаких дополнительных записей в бухгалтерском и налоговом учете не производится. Зачисление экспортной выручки с аккредитива, открытого иностранным покупателем, отражается записью:

**ДЕБЕТ 52-1 КРЕДИТ 62**

*- зачислена выручка от иностранного покупателя.*

Кроме того, необходимо отметить, что главная черта аккредитивной формы состоит в том, что отправление товара возможно только непосредственно после открытия аккредитива, т.е. экспортер должен убедиться, что импортер открыл аккредитивный счет. При этих операциях возможно кредитование экспортно-импортных сделок в связи с тем, что сделки с аккредитивной формой оплаты не требуют непосредственной платы за товар по времени, т.е. аккредитив может открываться в течение определенного промежутка времени, когда и возможно кредитование. Таким образом, при данной форме оплаты имеет место значительное повышение ликвидности и надежности внешнеэкономической операции.