

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

Ю.Ю. Лашманова

УЧЕТ И АНАЛИЗ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учебное пособие

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по образовательной программе высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность

Оренбург
2020

УДК 657.1(076.5)
ББК 65.052.25я7
Л32

Рецензент – доцент, кандидат экономических наук Е. В. Саталкина

Лашманова, Ю.Ю.

Л 32 Учет и анализ внешнеэкономической деятельности [Электронный ресурс] : учебное пособие для обучающихся по образовательной программе высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность / Ю. Ю. Лашманова; М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. образования "Оренбург. гос. ун-т". - Оренбург : ОГУ. - 2020. - 169 с- Загл. с тит. экрана. ISBN 978-5-7410-2479-9

Учебное пособие по дисциплине «Учет и анализ внешнеэкономической деятельности» содержит основные аспекты организации бухгалтерского учета и анализа внешнеэкономической деятельности, включает теоретический материал по основным темам курса, рекомендуемую литературу, глоссарий.

Учебное пособие предназначено для обучающихся очной и заочной форм обучения по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

УДК 657.1(076.5)
ББК 65.052.25я7

ISBN 978-5-7410-2479-9

© Лашманова Ю.Ю., 2020
© ОГУ, 2020

Содержание

Введение	7
1 Основы организации внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации	8
1.1 Сущность и государственное регулирование внешнеэкономической деятельности	8
1.1.1 Понятие внешнеэкономической деятельности	9
1.1.2 Виды внешнеэкономической деятельности.....	11
1.1.3 Цели и принципы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности	14
1.1.4 Органы, осуществляющие государственного регулирования внешнеэкономической деятельности	16
1.1.5 Методы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности	19
1.1.6 Нормативно-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности.....	23
1.1.7 Базисные условия поставок «Инкотермс»	27
Вопросы для самоконтроля	31
1.2 Валютное регулирование и валютный контроль	32
1.2.1 Цели и принципы валютного регулирования и валютного контроля.....	33
1.2.2 Органы валютного регулирования и валютного контроля.....	34
1.2.3 Понятие «Резидент» и «Нерезидент».....	35
1.2.4 Валютные ценности	37
1.2.5 Валютные операции	38
Вопросы для самоконтроля	39
1.3 Таможенное регулирование внешнеэкономической деятельности	39
1.3.1 Таможенные процедуры	40
1.3.2 Таможенный контроль.....	43
1.3.3 Таможенные органы, их задачи и функции.....	47
1.3.4 Порядок определения таможенной стоимости товара	48

1.3.5 Таможенные платежи.....	52
Вопросы для самоконтроля	56
2.1 Основы организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности	57
2.1.1 Предмет, объект и задачи организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности	58
2.1.2 Учетная политика организации, осуществляющей ВЭД	59
2.1.3 Учет курсовых разниц.....	60
2.1.4 Учет таможенных платежей.....	62
2.1.5 Учет расходов, связанных с расчетно-кассовым обслуживанием предприятия банком.....	65
Вопросы для самоконтроля	66
2.2 Учет кассовых операций в иностранной валюте	67
2.2.1 Общие положения об организации учета наличной иностранной валюты... ..	68
2.2.2 Документальное оформление движения наличной иностранной валюты	69
2.2.3 Синтетический учет наличной иностранной валюты.....	70
2.2.4 Учет курсовых разниц в кассе.....	71
Вопросы для самоконтроля	72
2.3 Учет расчетов по заграничным командировкам	72
2.3.1 Порядок направления работников в зарубежные командировки.....	73
2.3.2 Документальное оформление служебных командировок.....	75
2.3.3 Бухгалтерский учет командировочных расходов	76
Вопросы для самоконтроля	78
2.4 Учёт операций на валютных счетах	79
2.4.1 Порядок открытия и виды валютных счетов.....	79
2.4.2 Организация учета операций на валютных счетах	81
2.4.3 Учет операций на транзитном валютном счете	82
2.4.4 Учет операций на текущем валютном счете	83
2.4.5 Валютные счета представительства за рубежом.....	85
Вопросы для самоконтроля	87

2.5 Учет покупки и продажи валюты	88
2.5.1 Учет покупки иностранной валюты	89
2.5.2 Учёт продажи валюты.....	91
Вопросы для самоконтроля	93
2.6 Учёт импортных операций	94
2.6.1 Документальное оформление импорта	95
2.6.2 Элементы внешнеторговой стоимости импортных товаров.....	100
2.6.3 Бухгалтерский учет импорта товаров	102
Вопросы для самоконтроля	106
2.7 Учет экспортных операций	107
2.7.1 Понятие и документальное оформление экспорта	108
2.7.2 Этапы бухгалтерского учета экспорта товаров.....	113
2.7.3 Организация раздельного учета экспортного товара	113
2.7.4 Учет отгрузки, движения и накладных расходов при экспорте	115
2.7.5 Учет реализации экспортной продукции и расчетов с иностранными покупателями	117
2.7.6 Общая схема учета реализации товаров на экспорт.....	118
2.7.7 Учет НДС при экспорте товаров.....	120
Вопросы для самоконтроля	122
2.8 Учет товарообменных операций.....	123
Вопросы для самоконтроля	125
3 Анализ внешнеэкономической деятельности.....	127
3.1 Основы экономического анализа внешнеэкономической деятельности.....	127
3.2 Анализ импортных операций	133
3.2.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по импортным контрактам.....	134
3.2.2 Анализ динамики импорта	138
3.2.3 Анализ накладных затрат по импорту	139
3.2.4 Анализ эффективности импортных сделок	139
Вопросы для самоконтроля	142

3.3 Анализ экспортной деятельности	142
3.3.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по экспортным контрактам.....	143
3.3.2 Анализ динамики экспорта	147
3.3.3 Анализ коммерческих расходов по экспортным операциям	148
3.3.4 Анализ эффективности экспортных сделок	149
Вопросы для самоконтроля	151
Глоссарий	152
Список использованных источников	158
Нормативно-правовые акты	158
Учебная литература.....	162
Интернет-источники	164
Источники на иностранном языке	165
Приложение А (справочное) Условия поставки «Инкотермс 2020»	166
Приложение Б (справочное) Рекомендуемые субсчета для ведения бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности.....	167

Введение

Внешнеэкономическая деятельность – представляет собой одну из основных форм межгосударственных экономических связей, играющая значительную роль в экономическом развитии любого государства в современных условиях. Активная интеграция России в мировую хозяйственную систему, укрепление международных связей российских предприятий в сфере внешней торговли, на первый план выдвигают проблему повышения эффективности управления внешнеэкономической деятельностью, в виду чего большую значимость приобретают эффективная организация системы бухгалтерского учета и экономического анализа.

Учебное пособие предназначено для освоения дисциплины «Учет и анализ внешнеэкономической деятельности», предметом изучения которой являются особенности организации бухгалтерского учета и анализа внешнеэкономической деятельности. Учебное пособие содержит теоретический материал по основным темам курса, рекомендуемую литературу и глоссарий. Теоретический материал раскрывает сущность регулирования внешнеэкономической деятельности со стороны государства, основы валютного регулирования и валютного контроля, а также таможенного регулирования внешнеэкономической деятельности. Во второй части пособия освещены методические основы организации бухгалтерского учета наличных денежных средств в иностранной валюте, средств на валютных счетах, покупки и продажи валюты, расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в заграничные командировки, импортных, экспортных и товарообменных операций. В третьей части учебного пособия отражены основные направления экономического анализа импортных и экспортных сделок.

Цель учебного пособия заключается в оказании методической помощи обучающимся в процессе закрепления и систематизации знаний об особенностях ведения бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности хозяйствующим субъектом и ее анализа.

1 Основы организации внешнеэкономической деятельности в Российской Федерации

1.1 Сущность и государственное регулирование внешнеэкономической деятельности

Цель изучения темы: усвоить сущность внешнеэкономической деятельности организации и принципы ее государственного регулирования.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- сущность внешнеэкономической деятельности;
- элементы, виды и участников внешнеэкономической деятельности;
- систему нормативно-правового регулирования внешнеэкономической деятельности;
- основы таможенного и валютного контроля внешнеэкономической деятельности;
- основы регулирования внешнеэкономической деятельности со стороны государственных органов;
- назначение и область применения Правил толкования международных коммерческих терминов «Инкотермс».

уметь:

- пользоваться нормативно-правовыми актами, регулирующими внешнеэкономическую деятельность;
- определять таможенную и фактурную стоимость товаров.

владеть:

- навыками исчисления таможенных платежей;

– навыками практического использования базисных условий поставок «Инкотермс».

1.1.1 Понятие внешнеэкономической деятельности

В специальной литературе встречается множество определений внешнеэкономической деятельности, приведем некоторые из них.

В работе [31] приведено определение внешнеэкономической деятельности Е. В. Лупиковой и Н. К. Пашук: «внешняя торговля, включающая экспорт и импорт товаров (работ, услуг) и прочие экономические взаимоотношения с иностранными государствами, организациями и иностранными гражданами. Внешнеэкономическая деятельность является одной из форм экономических связей РФ с иностранными государствами» [31].

Е. В. Морозова и И. В. Лотоцкая считают, что под внешнеэкономической деятельностью следует понимать внешнюю торговлю, инвестиционную деятельность, а так же иные виды деятельности, включающие производственную кооперацию, в сфере международного обмена товарами (работами, услугами), результатами интеллектуальной деятельности, информацией [32].

Л. Е. Стровский приводит следующее определение: «совокупность организационно-экономических, производственно-хозяйственных и оперативно-коммерческих функций предприятий, ориентированных на мировой рынок, с учётом избранной внешнеэкономической стратегии, форм и методов работы на зарубежных рынках» [35].

Т. А. Мирошниченко и Л.А. Ляпукина, под внешнеэкономической деятельностью понимают «экономические связи между организациями разных стран, основанные на взаимовыгодных интересах, предусмотренных контрактами, по осуществлению товарных, финансовых, инвестиционных, информационных и других

потоков через границу с использованием в расчетах иностранной валюты по международным правилам» [36,37].

Внешнеэкономическая деятельность тесно связана с внешней торговлей, экспортом и импортом товаров, иностранными кредитами и инвестициями, осуществлением совместных с другими странами проектов.

К элементам внешнеэкономической деятельности относятся:

- сделки в сфере внешней торговли, подразумевающие импорт и экспорт товаров, их реимпорт и реэкспорт; а так же операции, подразумевающие обмен товарами; компенсационные сделки; инжиниринг, реинжиниринг; услуги, туризм и транспортное обслуживание;

- интеллектуальная собственность, консалтинг, ноу-хау, франчайзинг – информационное обслуживание сделки;

- кредитование, страхование, обслуживание платежей, депозиты, другие банковские услуги – сделки в сфере финансов;

- совместные предприятия и предпринимательство, лизинг, договора доверительного управления – производственные сделки;

- вложение капитала в недвижимость за границей, в иностранные ценные бумаги, а так же в предпринимательство – инвестиционные сделки [31,37].

К участникам (субъектам) внешнеэкономической деятельности относятся:

- государство и государственные органы управления;

- предприятия и организации различных видов деятельности;

- партнеры по совместной деятельности;

- иностранные предприятия и организации [31,36,37].

Внешнеэкономическая деятельность осуществляется организациями и предприятиями, которые самостоятельно:

- осуществляют выбор внешнего рынка;

- выбирают иностранного партнёра;

- определяют номенклатуру и ассортимент товара;

- устанавливают цены;

- определяют объём поставок;
- фиксируют сроки поставок.

1.1.2 Виды внешнеэкономической деятельности

Большинство авторов к видам внешнеэкономической деятельности относят:

- внешнеторговую деятельность;
- международное инвестиционное сотрудничество;
- международную производственную кооперацию;
- валютно-финансовые и кредитные операции;
- международное научно-техническое сотрудничество [29].

Внешнеторговая деятельность – предпринимательство в области международного обмена товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью [15].

Внешняя торговля товарами может осуществляться в виде экспорта и импорта товаров. Поставка товара во внешнеторговой деятельности осуществляется посредством перемещения его через границу [15,29].

Внешняя торговля интеллектуальной собственностью представляет собой передачу исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности или предоставление права на использование объектов интеллектуальной собственности российским лицом иностранному лицу либо иностранным лицом российскому лицу [15,29].

Внешняя торговля услугами – оказание услуг, включающее в себя производство, распределение, маркетинг, доставку услуг. В отличие от товаров поставка услуг осуществляется одним из нижеперечисленных способов или их комбинацией:

- трансграничная поставка услуг;

- перемещение потребителей в страну-экспортер;
- учреждение коммерческого присутствия в стране, потребляющей услугу;
- временное перемещение физических лиц в другую страну с целью предоставления услуги [15,29].

Внешняя торговля информацией осуществляется в различных формах:

- внешняя торговля товарами, в том случае, когда составной частью указанных товаров является информация;
- внешняя торговля интеллектуальной собственностью, когда передача информации осуществляется в рамках передачи прав на эти объекты;
- внешняя торговля услугами в прочих случаях [15,29].

Международное инвестиционное сотрудничество – взаимодействие с иностранными партнерами на основе объединения усилий финансового и материально-технического характера.

Цель сотрудничества – рациональное распределение ресурсов, расширение выпуска экспортируемой продукции, повышение ее конкурентоспособности, систематическое ее обновление, облегчение процессов реализации на внешнем рынке.

Международное инвестиционное сотрудничество реализуется в следующих формах:

- международный финансовый лизинг;
- предприятия с участием иностранных инвесторов [29].

Международная производственная кооперация – сотрудничество в конкурентно связанных между собой процессах технологического разделения труда.

Сущность международной производственной кооперации как вида внешне-экономической деятельности заключается в том, что производственные фирмы разных стран осуществляют на договорной основе создание отдельных видов промежуточной продукции (комплектующих, узлов), используемых в качестве составных элементов для производства конечного продукта.

Формами международной производственной кооперации являются:

- предоставление лицензий с оплатой продукцией, выпущенной по этой лицензии;

- поставка производственных линий и заводов с оплатой, произведенной на них продукцией;
- совместное производство на основе специализации;
- подрядная кооперация [29].

Валютно-финансовые и кредитные операции – в качестве вида внешнеэкономической деятельности рассматриваются, с одной стороны, как сопровождающие внешнеэкономическую сделку в виде финансовых обязательств, связанных с обеспечением платежа; с другой стороны – в качестве самостоятельных операций, совершаемых в целях избежания курсовых потерь [29].

К операциям, совершаемым в целях избежания курсовых потерь относят:

1 Покупка форвардных валютных контрактов. В этом случае импортеры фиксируют курс валюты на день заключения контракта, но приобретают ее по этому же курсу позднее, когда товар должен быть оплачен.

2 Так же эффективны срочные сделки по приобретению или продаже валюты на различных условиях для оплаты валютных контрактов. К таким сделкам относятся валютные свопы, фьючерсные сделки, опционы).

3 Аккредитив и банковская гарантия вместо предоплаты.

4 Факторинг как способ борьбы с отсрочками. Сразу после поставки товара поставщик может обратиться в банк и получить деньги для того, чтобы зафиксировать курс следующих поставок. Финансирование предоставляется под залог дебиторской задолженности, которая возникла при отгрузке товаров.

5 Продажа валюты ежедневно небольшими партиями по мере получения оплаты за ранее поставленные покупателям товары.

Научно-техническое сотрудничество включает совместную разработку научно-технических проблем, обмен научными результатами и производственным опытом, совместную подготовку квалифицированных кадров. Формами международного научно-технического сотрудничества выступают: купля-продажа научно-технических знаний (торговля патентами и лицензиями, передача передового опыта, незапатентованных секретов производства, передача передовых технологий, инжиниринг, консалтинг, лизинг), реализация совместных международных проектов,

создание общих научно-исследовательских центров и др. [29].

1.1.3 Цели и принципы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности

Международное движение товаров, услуг, технологий, капитала является существенным фактором экономического развития любой страны, которое в то же время сопровождается возникновением ряда проблем и требует повышенного внимания со стороны государства, что приводит к необходимости постоянного совершенствования функций государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Основными целями государственного регулирования ВЭД являются:

- создание и поддержание благоприятного международного режима во взаимоотношении с различными государствами.
- поддержание и усовершенствование торгово-политического сотрудничества с зарубежными странами;
- расширение участия России в интеграционных процессах;
- обеспечение эффективной валютной, таможенной, миграционной и др. защиты внешнеэкономических интересов Российской Федерации.

В соответствии со ст. 4 Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 № 164-ФЗ, госрегулирование внешнеторговой деятельности (как важнейшего элемента внешнеэкономической деятельности) осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- защита со стороны государства прав и законных интересов субъектов внешнеторговой деятельности, российских производителей и потребителей товаров и услуг;
- равенство участников в сфере внешней торговли;

- взаимность в отношении иностранных государств или их группы;
- обеспечение выполнения обязательств РФ и осуществление прав, вытекающих из условий международных договоров РФ;
- выбор государством соответствующих мер регулирования деятельности в сфере внешней торговли, обеспечивающих эффективное достижение поставленных целей;
- гласность в разработке, принятии и применении мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности;
- обоснованность и объективность применения указанных мер;
- исключение неоправданного вмешательства государства во внешнеторговую деятельность;
- исключение нанесения ущерба субъектам внешнеторговой деятельности и экономике РФ;
- обеспечение обороны страны и безопасности государства;
- обеспечение права на обжалование в суде незаконных действий или бездействия со стороны государственных органов;
- обеспечение права на оспаривание нормативных правовых актов РФ, ущемляющих право субъекта на осуществление деятельности в сфере внешней торговли;
- единство системы государственного регулирования деятельности в сфере внешней торговли;
- обеспечение единства применяемых методов государственного регулирования внешнеторговой деятельности на всей территории РФ.

1.1.4 Органы, осуществляющие государственное регулирование внешнеэкономической деятельности

Регулирование внешнеэкономической деятельности в РФ осуществляется системой органов государственной власти, включающей три ветви: законодательную, исполнительную, судебную.

Внеэкономическая деятельность регулируется законодательными актами, принимаемыми Федеральным Собранием, являющимся высшим представительным и законодательным органом РФ. К указанным актам относятся: «Таможенный кодекс Евразийского экономического союза», Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации, законы РФ «О валютном регулировании и валютном контроле», «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров», «О таможенном регулировании в Российской Федерации», «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», «Об экспортном контроле», «О таможенном тарифе» и другие.

Наряду с перечисленными документами, важнейшая роль отводится указам Президента РФ, постановлениям Правительства РФ, нормативным актам Банка России. В пределах своей компетенции, федеральные министерства и иные федеральные органы исполнительной власти, так же принимают нормативные акты в форме правил, инструкций, положений и др.

К исполнительной власти относятся Президент и Правительство РФ.

Президент Российской Федерации на основе положений Конституции РФ и ст. 13 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»:

- определяет основные направления торговой политики Российской Федерации;
- определяет порядок ввоза и вывоза драгоценных металлов и драгоценных камней;

- устанавливает запреты и ограничения внешней торговли товарами, услугами и интеллектуальной собственностью в целях участия Российской Федерации в международных санкциях;

- осуществляет иные полномочия.

Правительство Российской Федерации:

- обеспечивает проведение единой торговой политики;

- осуществляет меры по реализации торговой политики, принимает соответствующие решения и обеспечивает их выполнение;

- применяет специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры в процессе осуществления внешней торговли товарами, а также иные меры, нацеленные на защиту экономических интересов Российской Федерации;

- устанавливает ставки таможенных пошлин;

- вводит количественные ограничения импорта и экспорта товаров;

- определяет порядок применения количественных ограничений при импорте и экспорте товаров;

- устанавливает разрешительный порядок экспорта и импорта определенных товаров, способные оказать негативный эффект в области безопасности государства, на жизнь или здоровье, имущество и окружающую среду;

- определяет перечень товаров, в отношении которых применяется указанный выше порядок;

- определяет порядок формирования и ведения федерального банка выданных лицензий;

- принимает решения о проведении переговоров и подписании международных договоров Российской Федерации;

- принимает решения о введении ограничений внешней торговли товарами, услугами и интеллектуальной собственностью, в качестве ответных мер по отношению к иностранным государствам;

- определяет порядок ввоза и вывоза расщепляющихся ядерных веществ;

- устанавливает порядок вывоза товаров, элементом которых является информация, составляющая государственную тайну;
- осуществляет иные полномочия в области государственного контроля и государственного регулирования внешнеторговой деятельности.

Согласно данным официального сайта, Министерство экономического развития РФ обеспечивает условия реализации инструментов льготного экспортного кредитования и страховой поддержки экспорта; осуществляет согласование условий экспортных кредитов с субсидированной процентной ставкой Внешэкономбанка; участвует в обеспечении подготовки проектов нормативных правовых актов в области государственного регулирования внешнеэкономической деятельности; принимает участие в разработке новых мер поддержки несырьевого экспорта и услуг [43].

Министерство финансов регулирует кредитно-денежную сферу, осуществляет функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере финансовых отношений Российской Федерации с зарубежными странами, а так же в сфере таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров, таможенного дела [42].

Федеральная таможенная служба осуществляет функции органа валютного контроля, функции по контролю и надзору, а так же по выявлению, предупреждению и пресечению преступлений и административных правонарушений в области таможенного дела [13].

Применительно к сфере внешнеэкономической деятельности, основное назначение судебной системы, заключается в защите прав и охраняемых законом интересов отечественных и зарубежных предприятий и предпринимателей.

Регулирование внешнеэкономической деятельности осуществляется так же Центральным банком РФ, который организует и осуществляет валютное регулирование и валютный контроль, определяет порядок осуществления расчетов с иностранными государствами, а также с юридическими и физическими лицами; устанавливает и публикует официальные курсы иностранных валют по отношению к рублю [44].

1.1.5 Методы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности

Основной составляющей внешнеэкономической деятельности является внешняя торговля.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности осуществляется в соответствии с Федеральным законом «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 № 164-ФЗ посредством (ст. 12 ФЗ 164):

- таможенно-тарифного регулирования;
- нетарифного регулирования;
- запретов и ограничений внешней торговли услугами и интеллектуальной собственностью;
- мер экономического и административного характера, способствующих развитию внешнеторговой деятельности.

Иные методы государственного регулирования внешнеторговой деятельности не допускаются.

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

К основным задачам таможенно-тарифного регулирования относятся:

- поддержание конкурентоспособности, выпускаемой российскими предприятиями продукции, на внутреннем рынке;
- повышение роли инновационной составляющей экономики РФ;
- сохранение необходимого уровня инвестиционной привлекательности предприятий различных отраслей и видов деятельности;
- повышение конкурентоспособности экспорта РФ.

Решение перечисленных задач осуществляется посредством корректировки ставок ввозных и вывозных таможенных пошлин, периодического пересмотра и внесения изменений в единую Товарную номенклатуру ВЭД, применения различных таможенных режимов и т.д.

Как один из методов государственного регулирования внешней торговли товарами, нетарифное регулирование, предусматривает введение количественных ограничений и иных запретов и ограничений экономического характера.

Законодательство предусматривает следующие способы количественного ограничения и запретов на ввоз и вывоз конкретных товаров: эмбарго; квотированием; лицензированием; экспортным контролем; введением специальных защитных антидемпинговых и компенсационных мер и др.

Эмбарго – запрет государством ввоза в страну или вывоза из нее товаров, валютных ценностей, золота и т.п.

Запреты на ввоз и вывоз определенных товаров продиктованы необходимостью обеспечения государственной безопасности и общественного порядка, нравственности населения, жизни и здоровья человека, защиты художественного, исторического и т.п. состояния страны.

Эмбарго можно классифицировать по следующим признакам (таблица 1).

Таблица 1 – Классификация видов эмбарго

Классификационный признак	Виды эмбарго
По субъекту санкционного влияния	направленные на государство (или группу стран)
	носящие персонифицированный характер (например, эмбарго в отношении террористических организаций)
По степени официальности	официальное
	неофициальное
По объёму вводимых запретов	полное (всесторонние запретительные меры)
	частичное эмбарго (распространяется на отдельные направления внешнеторговой деятельности)
По цели введения	политического характера
	экономического характера
	обеспечение национальной безопасности
	предупреждение и реагирование на спорные территориальные вопросы

Продолжение таблицы 1

Классификационный признак	Виды эмбарго
	охрана здоровья граждан государства
	выражение несогласия государства с экологической политикой другой страны

Количественное лимитирование размера импорта или экспорта с помощью различных видов ограничений (квот) представляет собой квотирование.

Квота устанавливается на определенный промежуток времени и является нетарифной мерой ограничения экспорта или импорта товара определенным количеством или суммой.

Эта мера применяется в целях поддержания баланса развития внешней торговли, стабилизации спроса и предложения на внутреннем рынке, его защиты и выполнения международных обязательств РФ.

Лицензирование – это мера государственного регулирования экспорта и импорта, осуществляемая посредством выдачи государственным органом разрешения (лицензии).

Лицензирование в сфере внешней торговли товарами устанавливается в следующих случаях:

- введение ограничений экспорта или импорта отдельных видов товаров по количеству на определенное время;
- реализация разрешительного порядка экспорта и импорта определенных видов товаров, способных оказать негативное воздействие на безопасность государства, жизнь, здоровье граждан, окружающую среду, жизнь, здоровье животных и растений;
- предоставление исключительного права на экспорт и импорт определенных видов товаров.

Экспортный контроль. Процедура экспортного контроля осуществляется в отношении экспорта материалов, технологий и оборудования, которые могут быть использованы в процессе создания вооружения, различных видов оружия (ядерного, химического, бактериологического), т.е. товаров, имеющих двойное назначение.

Для защиты экономических интересов российских производителей товаров могут вводиться специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры при импорте товаров (Федеральный закон «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров» от 08.12.2003 № 165-ФЗ).

Специальная защитная мера – мера по ограничению возросшего импорта, которая применяется посредством введения импортной квоты или специальной пошлины;

Антидемпинговая мера – мера по противодействию демпинговому импорту, которая применяется посредством введения антидемпинговой пошлины;

Демпинговый импорт – импорт товара по цене ниже нормальной стоимости такого товара;

Нормальная стоимость товара – цена аналогичного товара при обычном ходе торговли им.

Компенсационная мера – мера по нейтрализации воздействия специфической субсидии иностранного государства на отрасль российской экономики, применяемая посредством введения компенсационной пошлины.

Специфическая субсидия иностранного государства – субсидия, доступ к которой ограничен и которая предоставляется конкретному российскому производителю и (или) экспортеру или конкретной отрасли экономики либо направлена на стимулирование экспорта товара или на замещение импорта товара.

Запреты и ограничения внешней торговли услугами и интеллектуальной собственностью. Такие меры вводятся в целях обеспечения соблюдения общественной морали, правопорядка, охраны жизни или здоровья граждан, окружающей среды, жизни или здоровья животных и растений, выполнения международных обязательств Российской Федерации, обеспечения обороны страны и безопасности государства и в других случаях.

Меры экономического и административного характера способствуют развитию внешнеторговой деятельности.

К указанным мерам относятся:

- выдача кредитов участникам внешнеторговой деятельности;
- обеспечение функционирования системы гарантий и страхования экспортных кредитов;
- организация торговых выставок и ярмарок;
- организация и проведение мероприятий по продвижению российских товаров, услуг, интеллектуальной собственности на мировые рынки;
- информационное обеспечение внешнеторговой деятельности;
- обеспечение внешнеэкономических интересов РФ на территории иностранных государств;
- участие Правительства РФ в деятельности международных организаций и межправительственных комиссий, с целью содействия развитию внешнеэкономических связей РФ и т.д.

1.1.6 Нормативно-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности

Правовое регулирование внешнеэкономических сделок в России включает в себя как международно-правовое, наднационально-правовое, так и национально-правовое регулирование. В соответствии со ст. 15 Конституции РФ преимущественную силу имеют нормы международного права. Внесенные в Конституцию РФ поправки оставили указанную статью без изменений.

Международное законодательство

К источникам международного права, регулирующим внешнеэкономические сделки можно отнести следующие:

- О праве, применимом к международной купле-продаже товаров. Конвенция (Гаага 15 июня 1955 г.);

- Об исковой давности в международной купле-продаже товаров. Конвенция Организации Объединенных Наций (Нью-Йорк, 14 июня 1974 г.)
- О договорах международной купли-продажи товаров. Конвенция Организации Объединенных Наций (Заключена в г. Вене 11.04.1980) (вместе со «Статусом Конвенции Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров» (Вена, 11 апреля 1980 года);
- О праве, применимом к контрактным обязательствам. Конвенция (Рим, 19 июня 1980 года);
- О закупках товаров (работ) и услуг. Типовой закон ЮНСИТРАЛ (принят в Нью-Йорке на 27-ой сессии ЮНСИТРАЛ 15 июня 1994 г.);
- Принципы международных коммерческих договоров (Принципы УНИДРУА). Документ разработан Международным институтом унификации частного права (УНИДРУА) в 2004 г.;
- «Инкотермс 2020». Международные правила толкования торговых терминов (принят Международной торговой палатой).

Для регулирования внешнеэкономических сделок большое значение имеют и двусторонние договоры о торгово-экономическом сотрудничестве (например, торговые договоры, договоры о дружбе, торговле и мореплавании и т.д.), а так же соглашения о режиме свободной торговли.

Немалое значение для правового регулирования международных сделок имеют правовые обычаи, они применяются, как правило, при проведении расчетных операций, осуществлении международных коммерческих сделок, осуществлении международных морских перевозок. Единого перечня признаваемых в России обычаев не существует, информация о них дается исходя из практики.

Наднациональное законодательство

В период глобализации и интенсивного развития экономической интеграции стран, когда происходит объединение таможенных территорий нескольких государств, введение единого таможенного законодательства, применение единых мер таможенного регулирования внешнеторговой деятельности (ярким примером является создание Евразийского экономического союза, одним из участников которого

является Россия), возникает потребность незамедлительного правового воздействия на процессы, происходящие в сфере таможенного регулирования. В этих условиях международное таможенное право переходит в новую форму существования – в форму наднационального права. Наднациональное право – это модифицированная форма международного права, основанная на более глубокой интегрированности правовых взаимоотношений между государствами – участниками.

Наднациональный уровень Евразийского экономического союза, составляет таможенное законодательство Евразийского экономического союза и включает в себя Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017, ратифицирован Федеральным законом от 14.11.2017 № 317-ФЗ), международные договоры стран-участниц ЕАЭС и нормативно-правовые акты, принимаемые Евразийской экономической комиссией.

Таможенный кодекс Евразийского экономического союза обладает высшей юридической силой и является базовым актом, регулирующим таможенные отношения в границах ЕАЭС.

Наднациональное таможенное законодательство Евразийского экономического союза действует на всем пространстве таможенной территории Союза и обладает приоритетной силой по отношению к национальному законодательству.

Национальное законодательство

Национальное законодательство в сфере таможенного регулирования стран-участниц ЕАЭС должно четко соответствовать таможенному законодательству ЕАЭС и его действие распространяется только на территорию одной страны.

Государственное регулирование внешнеэкономической деятельности на национальном уровне обеспечивается:

- федеральными законами;
- указами Президента РФ;
- постановлениями Правительства;
- приказами и инструкциями министерств, ведомств.

Перечень нормативно-правовых актов, действующих на территории Россий-

ской Федерации, представлен следующими документами:

- Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), от 31.07.1998 № 146-ФЗ, Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая), от 05.08.2000 № 117-ФЗ;
- Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ;
- О валютном регулировании и валютном контроле: федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ;
- О таможенном регулировании в Российской Федерации: федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ;
- Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности: федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ;
- Об экспортном контроле: федеральный закон от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ;
- О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров: федеральный закон от 08.12.2003 № 165-ФЗ;
- Об иностранных инвестициях в Российской Федерации: федеральный закон от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ;
- О таможенном тарифе: закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1;
- Об утверждении Концепции государственной политики Российской Федерации в сфере содействия международному развитию: указ Президента РФ от 20.04.2014 № 259;
- О предоставлении субсидий из федерального бюджета производителям высокотехнологичной продукции на компенсацию части затрат, связанных с сертификацией продукции на внешних рынках при реализации инвестиционных проектов: постановление Правительства Российской Федерации от 17.12.2016 № 1388;
- О предоставлении субсидий российским производителям на финансирование части затрат, связанных с регистрацией на внешних рынках объектов интеллектуальной собственности: постановление Правительства РФ от 15 декабря 2016 г. № 1368;

- О концепции развития государственной финансовой (гарантийной) поддержки экспорта промышленной продукции в Российской Федерации: распоряжение Правительства Российской Федерации от 14 октября 2003 г. № 1493;
- О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления: инструкция Банка России от 16.08.2017 № 181-И.

1.1.7 Базисные условия поставок «Инкотермс»

При исполнении заключенных внешнеторговых договоров, организация может столкнуться с проблемой не знания практики и традиций ведения торговли в стране-иностранном партнере. Что может послужить причиной различного рода недоразумений, конфликтов и судебных разбирательств.

Кроме того, при международных отношениях, когда продавец и покупатель находятся в разных странах встает вопрос о расходах связанных с продвижением товаров. Для унификации обязанностей продавца и покупателя по поставке товаров и обеспечения одинакового их толкования контрагентами из разных стран Международной торговой палатой (МТП) разрабатываются Правила толкования международных коммерческих терминов «Инкотермс» (International Commercial Terms), определяющие содержание основных, наиболее применяемых на практике, условий поставки.

Впервые свод международных правил толкования торговых терминов был опубликован Международной торговой палатой в 1936 г. – Документ получил название «Инкотермс 1936». Позднее были внесены поправки и дополнения: в 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000, 2010 и 2020 гг. с целью приведения этих правил в соот-

ветствие с требованиями современной практики международной торговли. В настоящий момент действуют правила Инкотермс 2020.

Инкотермс – документ, имеющий статус международного нормативного акта, изданный в форме словаря, содержащего перечень терминов, наиболее широко используемых при заключении договоров внешних поставок, и исчерпывающих определений к ним.

Международные торговые термины Инкотермс призваны регулировать следующие сферы торговых взаимоотношений:

- определение даты поставки товара;
- распределение между сторонами договора транспортных издержек и иных расходов, связанных с перевозкой груза;
- урегулирование условий перехода ответственности за риски, связанные с гибелью, утратой или порчей товара в процессе транспортировки.

Инкотермс устанавливает момент передачи риска утраты или повреждения товаров от продавца к покупателю, т.е. он устанавливает только момент поставки товаров покупателю, который совпадает с моментом передачи риска утраты товаров, но момент передачи права собственности Инкотермс не устанавливает.

В некоторых странах Инкотермс имеет силу закона. В России базисные условия поставок Инкотермс носит рекомендательный характер, в связи с чем, приоритет имеют условия контракта.

Все термины, входящие в состав Инкотермс 2020, представляют сокращенные по первым трем буквам торговые термины, отражающие предпринимательскую практику в договорах международной купли-продажи товаров. Первая буква аббревиатуры указывает на момент и место перехода обязательств от поставщика к получателю (Приложение А):

Е (англ. *departure*, отгрузка) – обязательства переходят к покупателю непосредственно в момент отправки и, соответственно, в месте отправки товара (т.е. продавец предоставляет товары покупателю на собственной территории (термины группы «Е» – *E term–EXworks*)

F (англ. *main carriage unpaid*, основная перевозка не оплачена) – точкой пере-

хода обязательств является терминал отправления перевозки при условии, что основная часть транспортировки остается неоплаченной (т.е. продавец обязуется предоставить товар в распоряжение перевозчика, который обеспечивается покупателем) (термины группы F – FCA, FAS, FOB),

C (англ. main carriage paid, основная перевозка оплачена) – оплата основной перевозки производится в полном объеме, обязательства переходят в момент поступления груза к терминалу прибытия (т.е. продавец обязуется заключить договор перевозки, однако без принятия на себя риска случайной гибели или повреждения товара или каких-либо дополнительных расходов после погрузки товара (термины группы C – CFR, CIF, CIP, CPT)

D (англ. arrival, прибытие)– «полноценная доставка», когда переход обязательств осуществляется в момент принятия товара покупателем (продавец несет все расходы и принимает на себя все риски до момента доставки товара в страну назначения (DDP, DAP, DPU) [45].

В таблице 2 представлена характеристика условий поставок Инкотермс 2020.

Таблица 2 – Характеристика условий поставок Инкотермс 2020 [45]

Категория	Условия поставки	Характеристика
EXW	С завода (...с указанием пункта) (англ. ex works)	«Самовывоз» или категория перевозок, где точкой франко, то есть местом перехода ответственности от поставщика к получателю, является непосредственно склад продавца
FCA	Франко перевозчик (с указанием пункта) (англ. free carrier)	Режим, обязывающий продавца выполнить экспортное таможенное оформление, а также отгрузить товар назначенному покупателем перевозчику, обязанность покупателя – выполнить доставку груза до места назначения, а также импортное таможенное оформление
FOB	Свободно на борту (наименование порта отгрузки) (англ. free on board)	Отгрузка товара на судно, принадлежащее покупателю или оплаченное им, при этом оплата части доставки до терминала входит в обязанность продавца. Покупатель должен погрузить товар, выполнить доставку груза до места назначения, а также импортное таможенное оформление
FAS	Свободно вдоль борта судна (наименование порта отгрузки) (англ. free alongside ship)	Продавец выполняет экспортное таможенное оформление, а также размещает груз вдоль борта судна указанного покупателем в порту отправления. Покупатель обязан погрузить товар, выполнить доставку груза до места назначения, а также импортное таможенное оформление

Продолжение таблицы 2

Категория	Условия поставки	Характеристика
CPT	Перевозка оплачена до (с указанием пункта назначения) (англ. carriage paid to...)	Продавец выполняет все необходимые погрузо-разгрузочные работы, доставку груза до места назначения, а также экспортное таможенное оформление. В обязанности покупателя входит выполнение им
CIP	Перевозка и страхование оплачены до (с указанием пункта назначения) (англ. carriage and insurance paid to...)	В обязанность продавца входит страхование груза, выполнение экспортного таможенного оформления, а также доставка груза до места назначения, в обязанность покупателя – выгрузка и прием товара в месте назначения, выполнение импортного таможенного оформления. Страхование груза является обязательным условием поставки, ответственным за выполнение которого является продавец
CFR	Стоимость и фрахт (наименование порта назначения) (англ. cost and freight)	Продавец выполняет экспортное таможенное оформление, погрузку на борт судна, а также доставку груза в порт назначения, покупатель – выгрузку и прием товара в порту назначения, доставку груза до места назначения, а также импортное таможенное оформление
CIF	Стоимость, страхование и фрахт (наименование порта назначения) (англ. cost, insurance and freight)	Продавец обязан застраховать груз, выполнить экспортное таможенное оформление, погрузку на борт судна, а также доставку груза в порт назначения, покупатель – выгрузить и принять товар в порту назначения, выполнить доставку груза до места назначения, а также импортное таможенное оформление. Страхование груза является обязательным условием поставки, ответственным за выполнение которого является продавец
DPU	Доставка на место выгрузки (англ. delivered named place unloaded)	Распределение расходов между продавцом и покупателем: первый выполняет доставку груза до места назначения, экспортное таможенное оформление, а также все погрузо-разгрузочные работы, включая выгрузку в месте назначения, второй – импортное таможенное оформление, а также принятие товара на складе или ином оговоренном месте
DAP	Доставлено до места... (англ. delivered at place)	Продавец должен – выполнить все погрузо-разгрузочные работы, необходимые до момента доставки до места назначения, доставку груза до места назначения, а также экспортное таможенное оформление. В обязанности покупателя входит импортное таможенное оформление, а также прием товара на складе или ином оговоренном месте
DDP	Поставка с оплатой пошлины (с указанием пункта назначения) (англ. delivered duty paid)	Покупатель обязан выполнить доставку груза до места назначения, все погрузо-разгрузочные работы, необходимые до момента прибытия в место назначения, а также как импортное, так и экспортное таможенное оформление с уплатой всех таможенных платежей. Покупатель обязан выгрузить и принять товар на складе или ином оговоренном месте

Таким образом, действующие условия Инкотермс 2020 содержат 11 терминов, из которых 7 применимы к грузоперевозкам, осуществляемым любым видом транспорта и 4 – исключительно к способам поставки товара посредством наводных перевозок (морской транспорт и транспорт территориальных вод) (таблица 3) [45].

Таблица 3 – Способы транспортировки и система «Инкотермс-2020»

Вид транспорта	Категория
Любой вид транспорта, включая смешанный	EXW
	FCA
	CPT
	CIP
	DPU
	DAP
	DDP
Морской и внутренний водный транспорт	FAS
	FOB
	CFR
	CIF

Вопросы для самоконтроля

- 1 Какая деятельность называется внешнеэкономической?
- 2 Перечислите и охарактеризуйте элементы внешнеэкономической деятельности.
- 3 Перечислите субъектов внешнеэкономической деятельности.
- 4 Перечислите виды внешнеэкономической деятельности. Охарактеризуйте их.
- 5 Укажите цели государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.
- 6 Перечислите принципы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.
- 7 Какие органы осуществляют государственное регулирование внешнеэкономической деятельности?
- 8 Охарактеризуйте полномочия каждой ветви системы органов государственной власти, осуществляющей регулирование внешнеэкономической деятельности.

9 Перечислите методы, используемые в процессе осуществления государственного регулирования внешнеэкономической деятельности. Охарактеризуйте их.

10 Назовите основные нормативно-правовые акты, призванные регулировать внешнеэкономическую деятельность в РФ?

11 Для какой цели используются правила «Инкотермс»?

12 Охарактеризуйте структуру правил толкования международных коммерческих терминов Инкотермс».

1.2 Валютное регулирование и валютный контроль

Цель изучения темы: усвоить назначение и основные принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- цели и принципы валютного регулирования и валютного контроля;
- функции и полномочия органов валютного регулирования и валютного контроля в РФ;
- категории субъектов, относимых к резидентам и нерезидентам РФ;
- состав валютных ценностей;
- основные характеристики элементов валютных ценностей;
- виды валютных операций.

уметь:

- применять на практике критерии отнесения субъектов к резидентам и нерезидентам РФ.

владеть:

- навыками отнесения валютных операций к соответствующей категории.

1.2.1 Цели и принципы валютного регулирования и валютного контроля

Отличие внутрихозяйственной деятельности предприятия от внешнеэкономической заключаются в том, что последняя регулируется специальными мерами государства и осуществляется на валютной основе.

Цель валютного регулирования, осуществляемого государственными органами, состоит в следующем:

- создание и обеспечение функционирования органов валютного регулирования, а так же органов и агентов валютного контроля;
- установление и реализация установленного порядка проведения операций с валютными ценностями на внутреннем валютном рынке, порядка их перемещения за пределы государства и на его территорию из-за рубежа, а так же режима осуществления иностранных инвестиций;
- обеспечение и защита права собственности на валютные ценности;
- регламентация международных расчетов;
- поддержание стабильного курса национальной валюты и национального платежного баланса;
- обеспечение желаемого (интеграционного или изоляционистского) режима взаимодействия страны с мировым валютным рынком.

Цель валютного контроля состоит в обеспечении реализации единой государственной валютной политики, а также устойчивости валюты РФ и стабильности внутреннего валютного рынка РФ.

В соответствии со ст. 3 федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ, основными принципами валютного регулирования и валютного контроля в РФ являются (Закона):

- приоритет экономических мер в реализации государственной политики в области валютного регулирования;

- исключение неоправданного вмешательства государства и его органов в валютные операции резидентов и нерезидентов;
- единство внешней и внутренней валютной политики РФ;
- единство системы валютного регулирования и валютного контроля;
- обеспечение государством защиты прав и экономических интересов резидентов и нерезидентов при осуществлении валютных операций [5].

Валютный контроль в России, являясь частью системы валютного регулирования, обеспечивает эффективность валютных ограничений, устанавливаемых государством.

Валютный контроль – это комплекс мер (административных и организационных), закрепленных законодательно, направленных на реализацию порядка совершения валютных операций в части валютных ограничений. Валютный контроль – это также комплекс мер, направленных на выявление, предупреждение и пресечение нарушений совершения валютных операций.

1.2.2 Органы валютного регулирования и валютного контроля

Органами валютного регулирования в РФ являются Центральный банк РФ и Правительство РФ.

Центральный банк Российской Федерации и Правительство Российской Федерации издают акты органов валютного регулирования, обязательные для резидентов и нерезидентов, а так же осуществляют все виды валютных операций. Центральный банк Российской Федерации устанавливает единые формы учета и отчетности по валютным операциям, порядок и сроки их представления, а также готовит и публикует статистическую информацию по валютным операциям [44].

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

Правительство РФ обеспечивает координацию деятельности в области валютного контроля федеральных органов исполнительной власти, (являющихся органами валютного контроля), а также их взаимодействие с Центральным банком РФ.

Органами валютного контроля в РФ являются Центральный банк РФ и федеральный орган (федеральные органы) исполнительной власти, уполномоченный (уполномоченные) Правительством РФ.

Центральный банк РФ осуществляет взаимодействие с другими органами валютного контроля, а также осуществляет координацию взаимодействия уполномоченных банков и профессиональных участников рынка ценных бумаг (как агентов валютного контроля) с органами валютного контроля при обмене информацией [44].

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки и профессиональные участники рынка ценных бумаг, а также Внешэкономбанк.

Уполномоченные банки как агенты валютного контроля передают федеральным органам исполнительной власти, информацию в объеме и порядке, установленных ЦБ РФ.

1.2.3 Понятие «Резидент» и «Нерезидент»

Субъекты валютных правоотношений подразделяются на субъектов, осуществляющих валютное регулирование и валютный контроль и участников валютных операций.

Внешнеэкономическая деятельность реализуется через взаимодействие ее участников, которых в соответствии с законодательством подразделяют на резидентов и нерезидентов.

В соответствии со ст. 1 федерального закона «О валютном регулировании и

валютном контроле» от 10.12.2003 № 173-ФЗ резидентами РФ признаются:

1 Физические лица – граждане РФ.

2 Постоянно проживающие на территории РФ (на основании вида на жительство) иностранные граждане, а так же лица без гражданства.

3 Юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ;

4 Находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения резидентов, указанных в подпункте «3».

5 Дипломатические представительства, консульские учреждения РФ, постоянные представительства РФ при международных (межгосударственных, межправительственных) организациях.

6 РФ, субъекты РФ, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых законом «О валютном регулировании и валютном контроле».

Нерезидентами РФ признаются:

1 Физические лица, не являющиеся резидентами в соответствии с пунктами «1» и «2».

2 Юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ.

3 Организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ.

4 Аккредитованные в РФ дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях.

5 Межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в РФ.

6 Находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов, указанных в подпунктах «8» и «9».

7 Иные лица, не указанные в пунктах 1-6.

1.2.4 Валютные ценности

В соответствии с п. 5 ст. 1 Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10. 12. 2003 г. №173-ФЗ, к валютным ценностям относятся иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

Иностранная валюта – это:

– денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъяты из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

– средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах;

Таким образом, иностранная валюта существует в наличной и безналичной формах и может быть подразделена на национальную валюту иностранного государства; валюту, общую для группы иностранных государств и международные денежные или расчетные единицы.

Внешние ценные бумаги – это ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся к внутренним ценным бумагам;

К внешним ценным бумагам относятся:

– эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте и (или) выпуск которых зарегистрирован в иностранном государстве;

– иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение иностранной валюты и (или) выпущенные на территории иностранного государства.

1.2.5 Валютные операции

К валютным операциям, в соответствии с п. 9 ст. 1 Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10. 12. 2003 г. №173-ФЗ, относятся осуществляемые резидентами операции с валютными ценностями - иностранной валютой и внешними ценными бумагами.

Под валютными операциями понимаются следующие сделки:

1 Приобретение и отчуждение валютных ценностей, а также использование их в качестве средства платежа. Операции осуществляются между резидентами РФ.

2 Приобретение и отчуждение валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг, а также их использование в качестве средства платежа. Операции осуществляются между резидентом и нерезидентом РФ.

3 Приобретение и отчуждение валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг, а также их использование в качестве средства платежа. Операции осуществляются между нерезидентами РФ.

4 Ввоз и вывоз из РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг.

5 Перевод валютных ценностей, валюты РФ, внутренних ценных бумаг. Операции осуществляются между счетами одного лица, открытыми на территории РФ и за ее пределами.

6 Перевод валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг. Операции осуществляются между счетами одного нерезидента, открытыми на территории РФ

7 Перевод валюты РФ. Операции осуществляются между счетами разных резидентов, открытых на территории РФ и за ее пределами.

8 Перевод валюты РФ. Операции осуществляются между счетами разных резидентов, открытых за пределами территории РФ.

9 Перевод валюты РФ. Операции осуществляются между счетами одного резидента, открытых за пределами территории РФ.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Приведите определение понятия «Валютное регулирование».
- 2 С какой целью осуществляется валютное регулирование в РФ?
- 3 Какие принципы валютного регулирования и валютного контроля являются приоритетными в РФ?
- 4 Приведите определение понятия «Валютный контроль».
- 5 Какие органы осуществляют валютный контроль в РФ?
- 6 Перечислите полномочия органов валютного контроля в РФ.
- 7 Каких субъектов валютных правоотношений принято относить к категории резидентов РФ?
- 8 Каких субъектов валютных правоотношений принято относить к категории нерезидентов РФ?
- 9 Какие ценности относятся к валютным, согласно законодательству РФ?
Охарактеризуйте их основные признаки.
- 10 Охарактеризуйте понятие «Иностранная валюта».
- 11 Какие ценные бумаги включены в состав внешних?
- 12 Какие сделки принято относить к категории валютных операций?

1.3 Таможенное регулирование внешнеэкономической деятельности

Цель изучения темы: усвоить принципы таможенного регулирования внешнеэкономической деятельности

В результате изучения темы обучающийся должен
знать:

- основы таможенного регулирования внешнеэкономической деятельности;

- виды и характеристики таможенных процедур;
- объекты и формы таможенного контроля;
- функции, задачи таможенных органов и основы их правоохранительной деятельности;
- методы расчета таможенной стоимости товара, последовательность их применения;
- виды таможенных платежей.

уметь:

- применять методы расчета таможенной стоимости товара;
- применять ставки различных видов при исчислении таможенных платежей.

владеть:

- навыками расчета таможенной стоимости товара с применением различных методов;
- навыками исчисления таможенных платежей.

1.3.1 Таможенные процедуры

Таможенное регулирование и таможенный контроль участников внешнеэкономической деятельности осуществляется на основании положений «Таможенного кодекса Евразийского экономического союза» [18].

В состав союза ЕАЭС входят следующие государства: Армения, Белоруссия, Казахстан, Киргизия, Россия.

Государства регулируют оборот ресурсов с помощью мер экономического и административного характера. Совокупность указанных мер составляет таможенную политику государства, которая, в свою очередь, является частью внешнеэкономической политики.

Одной из мер государственного регулирования внешнеэкономической деятельности является установление таможенных процедур.

Таможенная процедура – совокупность норм, определяющих условия и порядок использования товаров на таможенной территории ЕАЭС или за ее пределами.

В целях таможенного регулирования, разделом IV Таможенного кодекса ЕАЭС установлены следующие виды таможенных процедур (Таблица 4):

Таблица 4 – Характеристика таможенных процедур

Таможенная процедура	Характеристика
Выпуск для внутреннего потребления	товары находятся и используются на таможенной территории Союза без ограничений по владению, пользованию и (или) распоряжению ими, предусмотренных международными договорами и актами в сфере таможенного регулирования
Экспорт	товары вывозятся с таможенной территории Союза для постоянного нахождения за ее пределами
Таможенный транзит	товары перевозятся (транспортируются) от таможенного органа отправления до таможенного органа назначения
Таможенный склад	товары хранятся на таможенном складе
Переработка на таможенной территории	с товарами совершаются операции по переработке на таможенной территории Союза в целях получения продуктов их переработки, предназначенных для последующего вывоза с таможенной территории Союза
Свободная таможенная зона	товары размещаются и используются в пределах территории свободной экономической зоны или ее части
Свободный склад	товары размещаются и используются на свободном складе
Временный ввоз (допуск)	товары временно находятся и используются на таможенной территории Союза
Временный вывоз	товары вывозятся с таможенной территории Союза для их временного нахождения и использования за ее пределами
Реимпорт	товары, ранее вывезенные с таможенной территории Союза, ввозятся на таможенную территорию Союза
Реэкспорт	товары вывозятся с таможенной территории Союза
Беспошлинная торговля	товары находятся и реализуются в розницу в магазинах беспошлинной торговли
Уничтожение	товары уничтожаются
Отказ в пользу государства	товары безвозмездно передаются в собственность (доход) государства-члена
Специальная таможенная процедура	товары перемещаются через таможенную границу Союза, находятся и (или) используются на таможенной территории Союза или за ее пределами

Обязанность лиц поместить товары под одну из таможенных процедур возникает в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Союза и их вывозом с этой территории. Помещение товаров под конкретную процедуру осуществляется с

разрешения таможенного органа.

Таможенная процедура определяет требования и условия применения в отношении товаров таможенных пошлин, налогов, запретов и ограничений (таблица 5), а также статус товаров для таможенных целей в зависимости от целей их перемещения через таможенную границу и использования на таможенной территории либо за ее пределами.

Таблица 5 – Применение таможенных платежей и запретов, ограничений в рамках таможенных процедур

Таможенная процедура	Применяется в отношении товаров		Уплата таможенных платежей			Применение мер нетарифного регулирования, запретов, ограничений
	Союза	ино- стран- ных	НДС	Акциз	Таможен- ная по- шлина	
Выпуск для внутреннего потребления		+	+	+	+	+
Экспорт	+		+	+	+	+
Таможенный транзит			не уплачивается	н уплачивается	не уплачивается	не применяются
Таможенный склад		+	не уплачивается	не уплачивается	не уплачивается	не применяются
Переработка на таможенной территории		+	не уплачивается	не уплачивается	не уплачивается	не применяются
Переработка вне таможенной территории	+		+	+	не уплачивается	+
Переработка для внутреннего потребления		+	+	+	не уплачивается	+
Свободная таможенная зона	+	+	не уплачивается	не уплачивается	не уплачивается	не применяются
Свободный склад	+	+	не уплачивается	не уплачивается	не уплачивается	не применяются
Временный ввоз (допуск)		+	частичная уплата или не уплачивается	частичная уплата или не уплачивается	частичная уплата или не уплачивается	не применяются
Временный вывоз	+		+	+	не уплачивается	+
Реимпорт		+	не уплачивается	не уплачивается	не уплачивается	не применяются
Резэкспорт	+	+	не уплачивается	не уплачивается	не уплачивается	не применяются и (или) возврат

			и (или) возврат	и (или) возврат	и (или) возврат/+	(зачет) уплачен- ных пошлин
--	--	--	--------------------	--------------------	----------------------	--------------------------------

Продолжение таблицы 5

Таможенная процедура	Применяется в отношении товаров		Уплата таможенных платежей			Применение мер нетарифного регулирования, запретов, ограничений
	Союза	ино- стран- ных	НДС	Акциз	Таможен- ная по- шлина	
Беспошлинная торговля	+	+	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не применяются
Уничтожение		+	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не применяются
Отказ в пользу государства		+	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не применяются
Специальная таможенная процедура	+	+	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не упла- чивается	Не применяются

Меры нетарифного регулирования подразумевают уплату специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин.

1.3.2 Таможенный контроль

Порядок проведения таможенного контроля регламентирован р. V «Таможенного кодекса Евразийского экономического союза».

Таможенный контроль проводится таможенными органами. При проведении таможенного контроля таможенные органы исходят из принципа выборочности объектов таможенного контроля, форм таможенного контроля и (или) мер, обеспечивающих проведение таможенного контроля.

Объектами таможенного контроля являются:

- товары, находящиеся под таможенным контролем;
- товары, помещенные под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, которые приобрели статус товаров Союза, товары, помещенные под

таможенную процедуру реимпорта, товары для личного пользования, выпущенные в свободное обращение, а также товары, которые сохранили статус товаров Союза при их обратном ввозе на таможенную территорию Союза – в течение срока, установленным п. 7 статьи 310 Таможенным кодексом Евразийского экономического союза;

- товары, находящиеся на таможенной территории Союза – при наличии информации о том, что такие товары были ввезены и (или) находятся на таможенной территории Союза в нарушение международных договоров и актов в сфере таможенного регулирования;

- таможенные документы, а также сведения, содержащиеся в таких документах;

- деятельность лиц, связанная с перемещением товаров через таможенную границу Союза, оказанием услуг в сфере таможенного дела либо осуществляемая в рамках отдельных таможенных процедур;

- сооружения, помещения или открытые площадки, предназначенные для использования или используемые в качестве складов временного хранения, таможенных складов, свободных складов, магазинов беспошлинной торговли, предназначенные для использования или используемые для временного хранения товаров уполномоченными экономическими операторами, а также предназначенные для использования или используемые в качестве зон таможенного контроля.

При проведении таможенного контроля таможенные органы применяют следующие формы таможенного контроля:

- получение объяснений;
- проверка таможенных, иных документов и (или) сведений;
- таможенный осмотр;
- таможенный досмотр;
- личный таможенный досмотр;
- таможенный осмотр помещений и территорий;
- таможенная проверка.

Получение объяснений – форма таможенного контроля, предусматривающая получение должностными лицами таможенных органов от перевозчиков, декларантов и иных лиц сведений, имеющих значение для проведения таможенного контроля.

Проверка таможенных, иных документов и (или) сведений – заключается в проверке таможенной декларации; документов, подтверждающих сведения, указанных в таможенной декларации; а так же проверка сведений, заявленных в таможенной декларации или содержащихся в представленных документах.

Проверка проводится в целях определения:

- достоверности сведений;
- правильности заполнения и оформления документов;
- соблюдения условий использования товаров в соответствии с таможенной процедурой;
- соблюдения ограничений по пользованию или распоряжению товарами в связи с применением льгот по уплате таможенных пошлин, налогов;
- соблюдения порядка и условий использования товаров, не подлежащих помещению под таможенные процедуры,
- в иных целях обеспечения соблюдения международных договоров и актов в сфере таможенного регулирования.

Таможенный осмотр – проведение визуального осмотра товаров без вскрытия грузовых помещений транспортных средств и упаковки товаров, разборки, демонтажа, нарушения целостности обследуемых объектов. Таможенному осмотру подлежат так же транспортные средства, багаж физических лиц, грузовые емкости, таможенные пломбы, печати и иные средств идентификации.

Таможенный осмотр проводится в целях проверки и получения сведений о товарах, а также в целях проверки наличия на проверяемых объектах средств идентификации.

Таможенный досмотр – проведение осмотра товаров, транспортных средств и багажа физических лиц, со вскрытием упаковки товаров или с удалением таможенных пломб, печатей, а так же с применением разборки или демонтажа объектов.

Личный таможенный досмотр является исключительной формой таможенного контроля и заключается в проведении досмотра физических лиц. Досмотр может проводиться только при наличии достаточных оснований полагать, что лица скрывают при себе товары, перемещаемые через таможенную границу Союза в нарушение законодательства.

Личный таможенный досмотр проводится должностными лицами таможенного органа одного пола с проверяемым лицом в присутствии двух понятых того же пола в изолированном помещении, отвечающем санитарно-гигиеническим требованиям. Обследование тела физического лица проводится только медицинским работником с использованием при необходимости специальной медицинской техники.

Таможенный осмотр помещений и территорий - проведение визуального осмотра помещений и территорий, а также находящихся в них товаров или документов.

Таможенная проверка – форма таможенного контроля, проводимая таможенным органом после выпуска товаров с применением иных форм и мер таможенного контроля в целях проверки соблюдения лицами законодательства о таможенном регулировании.

Таможенная проверка заключается в сопоставлении сведений, заявленных в таможенной декларации и в представленных документах с документами и данными бухгалтерского учета и отчетности, со счетами и иной информацией.

При проведении таможенной проверки могут проверяться:

- факт помещения товаров под таможенную процедуру;
- достоверность сведений, заявленных в таможенной декларации;
- соблюдение ограничений по пользованию или распоряжению условно выпущенными товарами;
- соблюдение условий использования товаров в соответствии с таможенными процедурами;
- соблюдение иных требований, установленных законодательством.

Таможенная проверка может быть камеральной или выездной.

Камеральная таможенная проверка проводится путем изучения и анализа сведений, содержащихся в таможенных декларациях и коммерческих, транспортных и иных документах. Камеральная проверка проводится таможенными органами по месту нахождения таможенного органа без выезда к проверяемому лицу.

Выездная таможенная проверка проводится таможенным органом с выездом в место нахождения юридического лица, место осуществления деятельности индивидуального предпринимателя.

Выездные таможенные проверки подразделяются на следующие виды:

- 1 Плановая выездная таможенная проверка.
- 2 Внеплановая выездная таможенная проверка.
- 3 Встречная внеплановая выездная таможенная проверка.

1.3.3 Таможенные органы, их задачи и функции

Основы деятельности таможенных органов регулируются р. VII «Таможенного кодекса Евразийского экономического союза».

Таможенные органы обеспечивают выполнение следующих задач:

- 1 Защита национальной безопасности государств-членов, жизни и здоровья человека, животного и растительного мира, окружающей среды.
- 2 Создание условий для ускорения и упрощения перемещения товаров через таможенную границу Союза.
- 3 Обеспечение исполнения международных договоров и актов в сфере таможенного регулирования.

В целях обеспечения выполнения возложенных на таможенные органы задач таможенные органы выполняют следующие функции:

- 1 Совершение таможенных операций и таможенного контроля.

2 Взимание таможенных платежей, а также различного видов пошлин (специальных, антидемпинговых, компенсационных), контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, возврат или зачет и принятие мер по их принудительному взысканию.

3 Обеспечение соблюдения мер таможенно-тарифного регулирования, запретов и ограничений, мер защиты внутреннего рынка при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС.

4 Противодействие легализации доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма при проведении таможенного контроля за перемещением наличных денежных средств и (или) денежных инструментов.

5 Предупреждение, выявление и пресечение преступлений и административных правонарушений.

6 Защита прав на объекты интеллектуальной собственности на таможенной территории ЕАЭС.

7 Ведение таможенной статистики.

8 Осуществление экспортного, радиационного и иных видов государственного контроля в соответствии с законодательством государств-членов.

1.3.4 Порядок определения таможенной стоимости товара

В соответствии с положениями гл. 5 «Таможенного кодекса Евразийского экономического союза», базой для исчисления таможенных платежей является таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении (количество, масса, объем или иная характеристика).

Таможенная стоимость экспортируемых товаров определяется на основе цены, уплаченной за товар.

Определение таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную тер-

риторию Союза, производится путем применения следующих методов:

1 Метод по цене сделки с ввозимыми товарами. Таможенной стоимостью ввозимых товаров является цена, уплаченная за эти товары при их продаже для вывоза на таможенную территорию Союза и дополненная следующими дополнительными начислениями:

а) расходы, не включенные в цену товара (вознаграждение посредникам и брокерам; расходы на тару; расходы на упаковку ввозимых товаров);

б) распределенная стоимость товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем бесплатно или по сниженной цене, в размере, не включенном в цену товара: сырье, материалы, детали, полуфабрикаты и иные товары, из которых произведены ввозимые товары; инструменты, штампы, формы и иные подобные товары, использованные при производстве ввозимых товаров; материалы, израсходованные при производстве ввозимых товаров; проектирование, разработка, инженерная, конструкторская работа, художественное оформление, дизайн, эскизы и чертежи, выполненные вне таможенной территории Союза и необходимые для производства ввозимых товаров;

в) часть дохода, полученного в результате последующей продажи ввозимых товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу;

г) расходы на перевозку ввозимых товаров;

д) расходы на погрузку, разгрузку или перегрузку ввозимых товаров;

е) расходы на страхование;

ж) лицензионные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности.

2 Метод по стоимости сделки с идентичными товарами. Используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на том же коммерческом уровне и в том же количестве, что и оцениваемые товары.

Идентичные товары – товары, одинаковые по физическим характеристикам, качеству и репутации.

Товары не считаются идентичными, если они не произведены в той же стране, что и оцениваемые товары, или если в отношении этих товаров проектирование,

разработка, инженерная и иные аналогичные работы были выполнены на таможенной территории Союза.

3 Метод по стоимости сделки с однородными товарами. Используется стоимость сделки с однородными товарами, проданными на том же коммерческом уровне и по существу в том же количестве, что и оцениваемые товары.

Однородные товары – товары, не являющиеся идентичными во всех отношениях, но имеющие сходные характеристики и состоящие из схожих компонентов, произведенные из таких же материалов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые товары. Товары не считаются однородными, если они не произведены в той же стране, что и оцениваемые товары или если в отношении этих товаров конструкторская работа, художественное оформление, разработка дизайна, эскизов и чертежей и иные аналогичные работы были выполнены на таможенной территории Союза.

4 Метод вычитания. В качестве основы для определения таможенной стоимости ввозимых товаров принимается цена единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых товаров продается при условии вычета следующих сумм:

- а) вознаграждение посреднику, обычно выплачиваемое, либо надбавка к цене, обычно производимая для получения прибыли и покрытия общих расходов;
- б) обычные расходы на перевозку, страхование и иные связанные с такими операциями расходы;
- в) таможенные пошлины, налоги, сборы, подлежащие уплате.

5 Метод сложения. В качестве основы принимается расчетная стоимость товаров, которая определяется путем сложения:

- а) расходов на изготовление или приобретение материалов и расходов на производство;
- б) суммы прибыли и общих расходов (коммерческих и управленческих расходов), эквивалентной той величине, которая обычно учитывается при продажах товаров того же класса, что и оцениваемые товары;
- в) вознаграждение посредникам и брокерам;

г) расходы на тару;

д) расходы на упаковку ввозимых товаров;

е) распределенная стоимость товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем бесплатно или по сниженной цене, в размере, не включенном в цену товара (сырье, материалы, детали, полуфабрикаты и иные товары, из которых произведены ввозимые товары; инструменты, штампы, формы и иные подобные товары, использованные при производстве ввозимых товаров; материалы, израсходованные при производстве ввозимых товаров; проектирование, разработка, инженерная, конструкторская работа, художественное оформление, дизайн, эскизы и чертежи, выполненные вне таможенной территории Союза и необходимые для производства ввозимых товаров);

ж) часть дохода, полученного в результате последующей продажи ввозимых товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу;

з) расходы на перевозку ввозимых товаров;

и) расходы на погрузку, разгрузку или перегрузку ввозимых товаров;

к) расходы на страхование;

л) лицензионные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности.

6 Резервный метод. Таможенная стоимость определяется на основе сведений, имеющих на таможенной территории Союза. Применяются методы определения таможенной стоимости товаров, перечисленные выше, но при определении таможенной стоимости резервным методом допускается гибкость при их применении.

Основным методом определения таможенной стоимости является метод по цене сделки с ввозимыми товарами. В том случае, если основной метод не может быть использован, применяется последовательно каждый из перечисленных ранее методов. При этом каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода. Методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в любой последовательности.

1.3.5 Таможенные платежи

Таможенные платежи выступают условием ввоза или вывоза товаров за таможенную территорию ЕАЭС или на его территорию, а так же важнейшим элементом таможенного регулирования.

Таможенные платежи – это денежные средства, взимаемые таможенными органами с лиц, участвующих в процессе перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу ЕАЭС. Уплата таможенных платежей является обязательным условием внешнеторговой деятельности и регулируется положениями раздела II «Таможенного кодекса Евразийского экономического союза».

К таможенным платежам относятся:

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Союза;
- акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза;
- таможенные сборы.

Таможенные платежи могут быть уплачены, по выбору плательщика, как в валюте РФ, так и в иностранной валюте.

Объектом обложения таможенными пошлинами, налогами являются товары, перемещаемые через таможенную границу.

Таможенная пошлина

Ввозная (вывозная) таможенная пошлина – обязательный взнос, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможенную территорию РФ или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Таможенные пошлины можно классифицировать по разным признакам (рисунок 1).

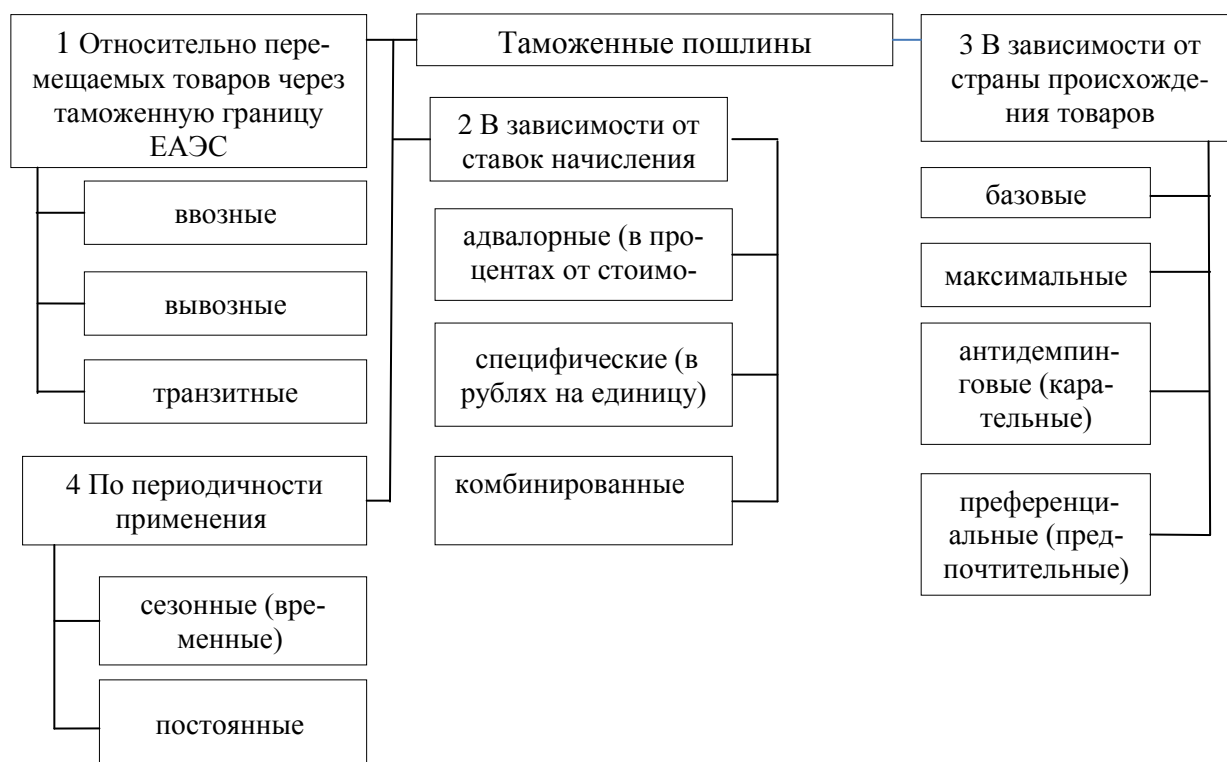


Рисунок 1 – Классификация таможенных пошлин

Для исчисления вывозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные законодательством государств-членов ТС в отношении товаров, включенных в сводный перечень товаров, формируемый Комиссией таможенного союза.

Таможенные пошлины рассчитываются по формуле (1):

При применении адвалорной ставки:

$$\Sigma_{\text{ТП}} = \frac{\text{ТСТ} * \text{Ст, \%}}{100} \quad (1)$$

где $\Sigma_{\text{ТП}}$ – Сумма таможенной пошлины;
 ТСТ – Таможенная стоимость товара;
 Ст, % – Ставка, в %.

При использовании твердых ставок, применяется формула (2):

$$\Sigma_{\text{ТП}} = \text{Кол}_T * \text{Ст, €} * \frac{K_{\text{€}}}{K_{\text{ЦБ}}} \quad (2)$$

где: Кол_Т – количество товара;
Ст, € – ставка, вевро за единицу товара;
К_€ – курс евро;
К_{ЦБ} – курс ЦБ РФ валюты, в которой указана таможенная стоимость товара

Таможенная пошлина по товарам, облагаемым по комбинированным ставкам, рассчитывается в три этапа:

- 1 Исчисляется размер пошлины, по ставкам за единицу товара.
- 2 Исчисляется размер пошлины, по ставкам в процентах.
- 3 Из полученных двух сумм выбирается наибольшая, которая подлежит уплате.

Таможенная стоимость исчисляется в той же валюте, в которой заявлена таможенная стоимость товара.

Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый на таможне

Налоговой базой по НДС является таможенная стоимость товаров, увеличенная на суммы ввозной таможенной пошлины и акцизов (формула (3)).

$$\Sigma_{\text{НДС}} = \text{ТСТ} + \text{П}_{\text{ВВ}} + \text{А} * \text{Ст}_{\text{НДС}} \quad (3)$$

где $\Sigma_{\text{НДС}}$ – сумма НДС;
 $\text{П}_{\text{ВВ}}$ – сумма ввозной таможенной пошлины;
А – сумма акциза;
 $\text{Ст}_{\text{НДС}}$ – ставка, в %.

При экспорте товаров ставка НДС нулевая.

Акциз, уплачиваемый на таможне

Акцизы относятся к косвенным налогам федерального значения и включаются в цену товара. Акцизами облагается ввоз определенной группы товаров на таможенную территорию России, например алкогольной и табачной продукции, автомобилей, мотоциклов. Вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ объектом налогообложения не является.

Акцизы рассчитываются по адвалорным, твердым и специфическим ставкам.

При применении адвалорной ставки, используется формула (4):

$$\Sigma_A = \frac{\text{ТСТ} + \Sigma_{\text{ТП}} * \text{СТ}_A, \%}{100} \quad (4)$$

где Σ_A – сумма акциза
 $\text{СТ}_A, \%$ – ставка акциза, в %

При использовании твердых ставок, применяется формула (5):

$$\Sigma_A = \text{Кол}_T * \text{СТ}_{A, \text{ТВ}} \quad (5)$$

где $\text{СТ}_{A, \text{ТВ}}$ – ставка в денежных единицах за единицу товара

Формула (6), используется при использовании специфических ставок при расчете суммы акциза:

$$\Sigma_A = \frac{\text{ТСТ} + \Sigma_{\text{ТП}} * \text{СТ}_A, \%}{100} + \text{Кол}_T * \text{СТ}_{A, \text{ТВ}} \quad (6)$$

При исчислении акцизов применяется курс ЦБ РФ на дату принятия таможенной декларации.

Акциз уплачивается в рублях или в инвалюте.

Таможенные сборы

Уплата таможенных сборов является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением, сопровождением товаров.

К таможенным сборам относятся:

- а) таможенные сборы за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров;
- б) таможенные сборы за таможенное сопровождение;
- в) таможенные сборы за хранение.

Размеры сбора за таможенные операции зависят от таможенной стоимости товаров. Размеры сборов за таможенное сопровождение и таможенное хранение товара зависят от расстояния, на которое осуществляется таможенное сопровождение товара, а так же от массы товара, количества дней и способа его хранения, соответственно.

Размеры сборов за таможенные операции установлены Постановлением Правительства РФ от 28 декабря 2004 г. № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенные операции». Размеры сборов за таможенное сопровождение и таможенное хранение регламентируются Постановлением Правительства РФ от 11.09.2018 № 1082 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за таможенное сопровождение и хранение».

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите задачи таможенных органов.
2. Что относится к объектам таможенного контроля?
3. Какие формы таможенного контроля применяются таможенными органами?
4. Перечислите основные таможенные процедуры.
5. Приведите краткую характеристику таможенных процедур.
6. Раскройте понятие «Таможенная стоимость товара».
7. Перечислите основные методы определения таможенной стоимости товара.
8. Перечислите виды таможенных платежей.
9. Какие виды ставок применяются для расчета акцизов, уплачиваемых на таможне?
10. Каким образом определяется сумма НДС, уплачиваемая при ввозе товаров на Таможенную территорию Союза?
11. Перечислите ставки, применяемые для расчета таможенных пошлин? Охарактеризуйте их.
12. Какие виды таможенных сборов уплачивают участники внешнеэкономической деятельности при пересечении товара границы ЕАЭС?

2 Организация бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности хозяйствующего субъекта

2.1 Основы организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности

Цель изучения темы:

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- цель, задачи, предмет и объект бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности;
- содержание учетной политики организации, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность;
- порядок определения курсовых разниц;
- порядок отражения в учете таможенных платежей.

уметь:

- составлять бухгалтерские записи при осуществлении фактов хозяйственной жизни, связанных с начислением и уплатой таможенных платежей;
- составлять бухгалтерские записи при осуществлении фактов хозяйственной жизни, связанных с оплатой банковских услуг.

владеть:

- навыками составления бухгалтерских записей для отражения в учете начисления и оплаты таможенных платежей.

2.1.1 Предмет, объект и задачи организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности

Предметом бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности выступают хозяйственно-финансовые сделки хозяйствующих субъектов при выполнении конкретных контрактов (договоров) с резидентами и нерезидентами РФ.

Объектом бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности являются отдельные операции между резидентами и нерезидентами в процессе выполнения конкретных внешнеэкономических контрактов (договоров).

Целью бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности является формирование информации о финансовых результатах от осуществления внешнеэкономических операций и изменениях в ее финансовом положении.

Основными задачами бухгалтерского учета ВЭД являются:

- обеспечение контроля за сохранностью имущества, в том числе находящегося в пути, на таможенных складах и т.д.;
- организация контроля за выполнением условий внешнеторговых контрактов (соблюдение сроков отгрузки; дат перехода права собственности на экспортируемый/импортируемый товар по условиям Инкотермс, указанным в контракте; сроков оплаты и полноты расчетов с иностранными партнерами и т.д.);
- калькулирование внешнеторговой стоимости импортных товаров, затрат по производству и продаже экспортной продукции и определение финансовых результатов по видам товаров (услуг) и по каждому контракту;
- составление бухгалтерской (финансовой), налоговой и статистической отчетности и предоставление ее пользователям в установленные сроки и др.

2.1.2 Учетная политика организации, осуществляющей ВЭД

Учетная политика является основным внутренним документом организации, определяющим порядок организации бухгалтерского учета. При формировании учетной политики, в обязательном порядке, необходимо учитывать особенности, возникающие в связи с осуществлением внешнеэкономической деятельности.

В первую очередь, необходимо обратить внимание на оформление первичных документов, поскольку документы, составленные с нарушением требований, установленных ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, не имеют юридической силы и не должны приниматься к исполнению.

Для обеспечения своевременности составления и передачи в бухгалтерию документов, в организациях разрабатывают график документооборота.

Для организаций-участников внешнеэкономической деятельности важное значение имеет соблюдение сроков подачи документов, поскольку это напрямую связано с проведением таможенного, валютного и налогового контроля. Поэтому, элементами учетной политики являются:

- образцы форм первичных документов;
- график документооборота;
- описание средств внутреннего контроля;
- перечень лиц, имеющих право подписи документов и т. п.

Во-вторых, необходимо установить порядок *оценки* валютных ценностей и валютных обязательств. Порядок пересчета стоимости ценностей и операций, выраженных в иностранной валюте, предусматривает одновременное осуществление учета в иностранной валюте и рублях с отражением возникающих курсовых разниц. В этой части в учетной политике устанавливаются:

- перечень дат совершения операций в иностранной валюте;
- способы пересчета и отражения на счетах курсовых разниц.

В-третьих, при текущем отражении операций в учетных регистрах все показатели отражаются в двух денежных единицах: в рублях и в иностранной валюте. Поэтому в приказе об учетной политике должны быть разработаны собственные или уточнены рекомендованные Минфином России формы учетных регистров.

В-четвертых, удовлетворение информационных потребностей управления об этапах продвижения и таможенного оформления товаров достигается путем ведения синтетического и аналитического учета их движения по товарным партиям. Для этого в рабочем плане счетов предусматривают соответствующие аналитические позиции.

2.1.3 Учет курсовых разниц

В соответствии с требованиями ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли.

Пересчет стоимости активов или обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу, устанавливаемому Центральным банком РФ.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте (таблица 6).

Таблица 6 – Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте

Вид операции в иностранной валюте	Дата совершения операции
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

Продолжение таблицы 6

Вид операции в иностранной валюте	Дата совершения операции
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов	дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов
Импорт услуги	дата признания расходов по услуге
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Операции по банковским счетам в иностранной валюте	Дата поступления иностранной валюты на валютный счет организации или ее списания с валютного счета
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	дата утверждения авансового отчета

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах, денежных и платежных документов, ценных бумаг, средств в расчетах, выраженные в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости активов и обязательств в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату.

Для составления бухгалтерской отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов, а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету, т.е. пересчет их стоимости после принятия к учету не производится.

Таким образом, в связи с необходимостью пересчета стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте в рубли и постоянным изменением

курса рубля по отношению к иностранным валютам возникает разница в стоимости актива и обязательства, называемая курсовой разницей.

Курсовая разница – разница, между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Курсовые разницы бывают положительные (относятся на прочие доходы организации) и отрицательные (относятся на прочие расходы).

Положительные курсовые разницы списывают в кредит счёта 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы», а отрицательные – в дебет счёта 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Исключение составляет курсовая разница, связанная с расчётами с учредителями по формированию уставного капитала в иностранной валюте, которая подлежит зачислению на её добавочный капитал (счёт 83).

2.1.4 Учет таможенных платежей

Начисление таможенных платежей осуществляется в бухгалтерском учете по курсу Центрального банка на дату перехода права собственности.

Таможенные пошлины

Для отражения в учете таможенных пошлин, составляются следующие записи (таблица 7):

Таблица 7 – Факты хозяйственной жизни, связанные с начислением и уплатой таможенных пошлин

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Таможенная пошлина, уплачиваемая при импорте		
Начислена таможенная пошлина	07,08,10,15,41	68,76
Уплачена таможенная пошлина	68,76	51,52
Отражена курсовая разница: положительная (отрицательная)	68,76 (91)	91 (68,76)
Таможенная пошлина, уплачиваемая при экспорте		
Начислена таможенная пошлина	90	68,76
Уплачена таможенная пошлина	68,76	51,52
Отражена курсовая разница: положительная (отрицательная)	68,76 (91)	91 (68,76)

Таможенные пошлины не относятся к налоговым платежам, так как не поименованы в статье 13 НК РФ, их уплата регламентируется Таможенным кодексом Российской Федерации, поэтому, некоторые авторы (Е. В. Лупикова, Н. К. Пашук, Т. А. Мирошниченко, И. В. Лотоцкая, Е.В. Морозова и др.) считают, что отражать суммы таможенных пошлин на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» нецелесообразно, в этой связи, они рекомендуют учитывать их на соответствующем субсчете, например «Расчеты с таможенным органом по таможенной пошлине», открываемому к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [31, 36, 32] . Для учета таможенных пошлин к счету 76 также рекомендуется открыть субсчета второго и более высоких порядков.

Но в то же время, согласно требований законодательства (в качестве примера можно привести п. 3 раздела II Протокола Приложения № 5 к Договору о Евразийском экономическом союзе), суммы таможенных пошлин подлежат зачислению на единый счет уполномоченного органа того государства, в котором они подлежат уплате с дальнейшим, перечислением в бюджет этого государства. Таким образом, другие авторы (В. П. Астахов, Н. Л. Вещунова, Л. Ф. Фомина, Ю.А. Бабаев, Р. Х. Исеева и др.) считают необходимым вести учет таможенных пошлин на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому так же необходимо открывать соответствующий субсчет, например «Расчеты с бюджетом по таможенной пошлине» и субсчета второго и более высоких порядков [26, 30, 27, 37].

В связи с описанными обстоятельствами, способ отражения таможенных по-

шлин на счетах бухгалтерского учета должен быть закреплен в Приказе об учётной политики организации.

Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый на таможне

Для отражения в учете сумм НДС, уплачиваемого на таможне необходимо сделать записи, указанные в таблице 8.

Таблица 8 – Факты хозяйственной жизни, связанные с начислением и уплатой НДС

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Начислен НДС, уплачиваемый на таможне при оформлении импорта товаров	19	68
Уплачен НДС на таможне при оформлении импорта товаров	68	51
Отражена курсовая разница, возникающая при уплате НДС на таможне	68 (91)	91 (68)

Для учета ввозного НДС рекомендуется к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» открыть отдельный субсчет «НДС, уплачиваемый на таможне», а к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с таможенным органом по НДС».

Акцизы

Для отражения в учете сумм акцизов делается запись (таблица 9):

Таблица 9 – Факты хозяйственной жизни, связанные с начислением и уплатой акциза

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Начислен акциз, уплачиваемый на таможне при оформлении импорта товаров	19	68
Уплачен акциз на таможне при оформлении импорта товаров	68	51,52
Отражена курсовая разница, возникающая при уплате НДС на таможне	68 (91)	91 (68)

Для учета акциза рекомендуется к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» открыть отдельный субсчет «Акциз, уплачиваемый на таможне», а к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с таможенным органом по акцизам».

Таможенные сборы

Для отражения в учете таможенных сборов в учете составляются следующие записи (таблица 10):

Таблица 10 – Факты хозяйственной жизни, связанные с начислением и уплатой таможенных сборов

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Таможенные сборы при импорте		
Начислен таможенный сбор	07,08,10,15,41	76
Уплачен таможенный сбор	76	51,52
Отражена курсовая разница	76 (91)	91 (76)
Таможенные сборы при экспорте		
Начислен таможенный сбор	44	76
Уплачен таможенный сбор	76	51,52
Отражена курсовая разница	76 (91)	91 (76)

Таможенные сборы не относятся к налоговым платежам, поэтому их можно учитывать на соответствующем субсчете к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», например, «Расчеты с таможенным органом по таможенным сборам».

2.1.5 Учет расходов, связанных с расчетно-кассовым обслуживанием предприятия банком

С целью идентификации поступлений иностранной валюты в пользу резидентов и в целях учета валютных операций, в том числе при осуществлении купли-продажи иностранной валюты в наличной и безналичной форме, уполномоченные банки открывают организациям-резидентам на основании договора банковского счета валютные счета. В последствии, по открытым счетам банки осуществляют проведение различных операций, таких как реализация платёжных поручений, их отзыв, снятие и внесение наличных, а также многие дополнительные. Кроме того, для клиентов, ведущих деятельность с иностранными партнёрами, банки осуществляют функции агентов валютного контроля.

Расчетно-кассовое обслуживание организаций осуществляется, как правило, на возмездной основе, в связи с чем договор банковского счета должен определять

размер причитающегося банку вознаграждения. Размер вознаграждения определяется банком и, как правило, зависит от рейтинга кредитной организации, количества клиентов, разнообразия функций.

Затраты, связанные с оплатой банковских услуг, подлежат включению в состав прочих расходов: Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 52 «Валютные счета» – уплачено вознаграждение банку за обслуживание валютного счета.

Вопросы для самоконтроля

1 Что является предметом бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности?

2 Какие операции выступают объектом бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности?

3 Укажите цель бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности.

4 В чем состоят задачи бухгалтерского учета при ведении хозяйствующим субъектом внешнеэкономической деятельности?

5 Назовите характерные особенности содержания учетной политики хозяйствующего субъекта, осуществляющего внешнеэкономическую деятельность.

6 Охарактеризуйте понятие «Курсовая разница»?

7 Назовите даты совершения отдельных операций в иностранной валюте.

8 Каким образом осуществляется расчет и учет курсовых разниц.

9 Назовите типовые корреспонденции счетов, составляемые для отражения начисления и уплаты таможенных пошлин. Какие субсчета при этом рекомендуется открывать?

10 Назовите типовые корреспонденции счетов, составляемые для отражения начисления и уплаты НДС. Какие субсчета при этом рекомендуется открывать?

11 Назовите типовые корреспонденции счетов, составляемые для отражения начисления и уплаты акцизов. Какие субсчета при этом рекомендуется открывать?

12 Назовите типовые корреспонденции счетов, составляемые для отражения начисления и уплаты таможенных сборов. Какие субсчета при этом рекомендуется открывать?

13 За какие услуги организации уплачивают вознаграждения банку? Каким образом данные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета?

2.2 Учет кассовых операций в иностранной валюте

Цель: усвоить порядок ведения бухгалтерского учета операций с наличными денежными средствами в иностранной валюте.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

– порядок документального оформления операций с наличными денежными средствами в иностранной валюте;

– порядок организации бухгалтерского учета кассовых операций в иностранной валюте;

уметь:

– оформлять первичную документацию при осуществлении операций с наличными средствами в иностранной валюте;

– определять и отражать в бухгалтерском учете курсовые разницы, связанные с изменением курса валют;

– применять методы и методики ведения бухгалтерского учета операций с наличной иностранной валютой;

владеть:

– приемами и способами ведения бухгалтерского учета операций с наличными средствами в иностранной валюте;

– навыками работы с первичной документацией по учету движения наличной иностранной валюты.

2.2.1 Общие положения об организации учета наличной иностранной валюты

Основными нормативными документами в области бухгалтерского учета операций в иностранной валюте являются Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) и Указание Центрального банка России от 13 декабря 2010 года № 2538-У «О порядке бухгалтерского учета уполномоченными банками (филиалами) отдельных видов банковских операций с наличной иностранной валютой и операций с чеками (в том числе дорожными чеками), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, с участием физических лиц».

В организации должен быть установлен кассовый лимит в иностранной валюте – это допустимая сумма наличной иностранной валюты, которая может оставаться в кассе организации на конец рабочего дня.

В соответствии с Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства», лимит остатка наличных валютных средств в кассе определяется самим юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, а не обслуживающим банком. Об установлении лимита в обязательном порядке издается приказ или распоряжение. Сверхлимитные суммы подлежат сдаче в банк.

Основным и единственным источником поступления наличной валюты в кассу организации является снятие средств с текущего валютного счета в уполномоченном банке, для выдачи их под отчет на командировочные расходы или возврат командированным лицом неизрасходованных валютных средств.

Организация порядка учета кассовых операций в иностранной валюте аналогична учету в рублях, то есть необходимо соблюдение кассового порядка: оформление кассовых ордеров, внесение записей в кассовую книгу и т.д.

2.2.2 Документальное оформление движения наличной иностранной валюты

При получении наличной иностранной валюты в банке оформляется приходный кассовый ордер по форме № КО-1; затем полученная сумма отражается в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3), а так же в кассовой книге (форма № КО-4).

Сумма средств в иностранной валюте в кассовых ордерах указывается в графе «Сумма». Одновременно по строке «Сумма прописью» необходимо указывать сумму рублевого эквивалента, рассчитанного согласно курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Эта сумма служит основанием для составления соответствующей записи в кассовой книге в рублях в графах «Приход» или «Расход».

Для учета операций с наличной иностранной валютой отдельную кассовую книгу не открывают, поскольку согласно порядку ведения кассовых операций в РФ каждая организация может вести только одну кассовую книгу, в связи с этим в ней можно предусмотреть отдельные листы для отражения операций с наличной иностранной валютой.

Таким образом, записи в регистрах бухгалтерского учета производятся одновременно в иностранной валюте и рублях, это означает, что во всех кассовых документах должны быть проставлены две суммы одновременно. С этой целью возможно применение различных способов:

- ведение вторых комплектов учетных регистров;
- запись данных через дробь;
- включение в формы документов дополнительных показателей и т. п.

Кроме этого, необходимо ведение регистров аналитического учета по каждому виду иностранной валюты, имеющейся в кассе организации. Такие регистры могут оформляться в форме реестров, карточек, а могут иметь вид аналогичный страницам кассовой книги.

2.2.3 Синтетический учет наличной иностранной валюты

Учет наличной иностранной валюты организуется с использованием активно-го счета 50 «Касса» на отдельном субсчете, например, 50-4 «Касса в иностранной валюте», а также на отдельных аналитических счетах третьего порядка, открытых для каждого вида валюты, например 50-4-1 «Касса в долларах США», 50-4-2 «Касса в евро» и т.д. (Приложение Б).

В учете движение наличной иностранной валюты отражается записями, представленными в таблице 11.

Таблица 11 – Перечень фактов хозяйственной жизни, связанных с движением наличной иностранной валюты

Содержание факта хозяйственной жизни	Документ	Дебет	Кредит
Отражено поступление валютных средств в кассу организации	Приходный кассовый ордер, чек	50-4	52
Валютные средства выданы под отчет	Расходный кассовый ордер	71-2	50-4
Возвращены подотчетным лицом неиспользованные суммы на командировочные расходы	Приходный кассовый ордер	50-4	71-2
Сданы из кассы наличные валютные средства в банк	Расходный кассовый ордер	52	50-4

Сальдо по счету 50-4 показывает сумму наличных валютных средств в кассе организации на начало или конец отчетного периода.

2.2.4 Учет курсовых разниц в кассе

В процессе хранения иностранной валюты в кассе организации, как правило, изменяется курс валюты, в связи с чем, возникает необходимость ее пересчета по соответствующему курсу с одновременным определением курсовой разницы. Когда записи в кассовой книге в течение нескольких дней произведены по разным курсам, то остаток по кассовой книге не соответствует реальному остатку денежного эквивалента в кассе, что обуславливает необходимость производить дополнительные записи в кассовой книге, связанные с отражением курсовых разниц.

Согласно п. 7 ПБУ 3/2001, в бухгалтерском учете пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации может осуществляться двумя способами:

- пересчет валюты по мере изменения курса и на отчетную дату (на последнее число отчетного периода);
- пересчет валюты на последнее число отчетного периода.

Выбранный порядок пересчета наличной иностранной валюты должен быть отражен в учетной политике предприятия.

Отражение курсовой разницы не является ни поступлением, ни расходованием наличной иностранной валюты, это всего лишь изменение ее рублевого эквивалента, связанное с ростом или падением курса иностранной валюты по отношению к рублю. Поэтому оформлять такие операции следует бухгалтерской справкой, а не приходными и расходными кассовыми документами.

В случае роста курса валюты в кассовой книге должна быть записана соответствующая сумма в графе «приход», а при снижении курса – в графе «расход». Бухгалтерские справки подшиваются к отчету кассира и сдаются в бухгалтерию.

На основании бухгалтерской справки производится запись в кассовой книге:

Дт 50-4 Кт 91-1- «Прочие доходы» – отражена положительная курсовая разница;

Дт 91-2- «Прочие расходы» Кт 50-4 – отражена отрицательная курсовая раз-
ница.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Перечислите случаи, в которых разрешено поступление валютных средств в кассу организации.
- 2 Назовите документы, используемые для оформления операций с наличной иностранной валютой.
- 3 Охарактеризуйте порядок организации бухгалтерского учета наличной иностранной валюты.
- 4 Каким образом осуществляется пересчет наличной иностранной валюты в кассе?

2.3 Учет расчетов по заграничным командировкам

Цель изучения темы: усвоить порядок организации бухгалтерского учета опе-
раций, связанных с расчетами по заграничным командировкам.

В результате изучения темы обучающийся должен
знать:

- порядок документального оформления загранкомандировок;
- порядок организации бухгалтерского учета расходов, связанных с загранич-
ными командировками сотрудников;

уметь:

- составлять первичные документы для оформления фактов хозяйственной
жизни, связанных с выездом сотрудников в заграничные командировки;
- применять методы и методики ведения бухгалтерского учета расчетов по
заграничным командировкам сотрудников;

– определять и отражать в бухгалтерском учете курсовые разницы, связанные с ведением расчетов с подотчетными лицами;

владеть:

– приемами и способами ведения бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами по заграничными командировкам.

2.3.1 Порядок направления работников в зарубежные командировки

Оплата и возмещение расходов работника в иностранной валюте, связанных с командировкой за пределы территории РФ, осуществляются в соответствии с Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле», а так же Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки» (вместе с «Положением об особенностях направления работников в служебные командировки»)

Загранкомандировка – это поездка работника организации по распоряжению руководителя за границу на определенный срок для выполнения служебного задания вне места постоянной работы.

В случае направления в служебную командировку за границу работодатель обязан возмещать работнику: расходы по проезду; дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные); расходы по найму жилого помещения.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно возмещаются в размере фактических затрат согласно проездным документам. Уровень комфортности (класса транспортного средства) определяется распорядительными документами организации.

Если вокзал, аэропорт, пристань расположены за чертой населенных пунктов, то подотчетному лицу возмещаются расходы по проезду до указанных мест. Проезд

внутригородским транспортом не оплачивается. При заграничных командировках возмещаются расходы на провоз багажа до 30 кг независимо от количества багажа, которое можно провозить бесплатно.

Суточные выплачиваются за каждый день пребывания в командировке. При выезде из России, в день пересечения границы суточные выплачиваются в иностранной валюте, а при возвращении в Россию в день пересечения границы – в рублях. Если работник направлен в несколько стран, тогда со дня пересечения границы суточные выплачиваются по норме, установленной для страны, в которую въезжает сотрудник.

Расходы на проживание возмещаются в размере фактически потраченных средств. Но Приказом Минфина России от 02.08.2004 № 64н «Об установлении предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностранных государств работников, заключивших трудовой договор о работе в федеральных государственных органах, работников государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральных государственных учреждений» установлены предельные размеры суточных и расходов на проживание при заграничных командировках. Нормы установлены в валюте страны назначения, пересчет в рубли или иную валюту производится по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

При направлении работника в командировку на территорию иностранного государства дополнительно возмещаются следующие расходы:

- а) на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;
- б) обязательные консульские и аэродромные сборы;
- в) сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- г) расходы на оформление обязательной медицинской страховки;
- д) иные обязательные платежи и сборы.

Могут возмещаться и иные расходы, связанные с командировками. Их перечень и размер определяются коллективным договором или приказом руководителя. Возмещение расходов осуществляется при представлении документов, подтверждающих эти расходы.

2.3.2 Документальное оформление служебных командировок

Основанием для направления работника в командировку является служебное задание. В задании указываются профессия (должность) работника, место назначения, дата начала и окончания командировки, ее цель.

На основании служебного задания руководитель организации издает приказ о направлении работника (работников) в служебную командировку.

Учет работников, которые направляются в служебную командировку, ведется в специальном журнале учета работников, выбывающих из командирующей организации.

В журнале указываются следующие данные: фамилия, имя, отчество командированного работника, наименование организации, в которую он командирован и пункт назначения.

По возвращении из служебной командировки сотрудник должен составить документ – «Отчет о выполнении служебного задания».

По общим требованиям в Отчет о результатах командировки могут быть включены следующие данные:

- цель командировки;
- вопросы, изученные или решенные в ходе командировки;
- перечень должностных лиц, с которыми командируемый вступал в контакт при обсуждении тех или иных вопросов;
- подробная информация о вопросах, изученных или решенных в ходе командировки;
- оценка состояния дел в той или иной области деятельности посещенной организации, сопоставление форм и методов работы, принятых в ней, с аналогами в своей компании (по изученному перечню вопросов);
- выводы, предложения, рекомендации по путям использования изученного в ходе командировки положительного опыта;

- другие вопросы, которые работник полагает необходимым отразить в отчете по итогам поездки.

По возвращении из служебной командировки сотрудник так же должен представить в бухгалтерию авансовый отчет о командировочных расходах. К нему прилагаются:

- документы о найме жилого помещения (счета гостиниц);
- документы, подтверждающие фактические расходы по проезду (авиа-, ж/д билеты);
- ксерокопия загранпаспорта;
- отчет о выполнении служебного задания;
- парковочные талоны;
- счета за такси и другие.

Документы, составленные на иностранном языке, должны иметь построчный перевод (на отдельном листе) на русский язык.

2.3.3 Бухгалтерский учет командировочных расходов

Зарубежные командировки могут финансироваться одним из следующих способов:

1 Выдача командированному сотруднику аванса из кассы в иностранной валюте.

2 Выдача аванса из кассы в рублях с последующей покупкой работником иностранной валюты в обменном пункте.

3 Выдача корпоративной банковской карты.

Все командировочные расходы в бухгалтерском учете включаются в состав расходов по обычным видам деятельности после утверждения авансового отчета. Если целью командировки сотрудника является заключение контракта и (или) при-

обретение материальных ценностей, то расходы на командировку включаются в первоначальную стоимость приобретенных активов.

Если полученные суммы в иностранной валюте израсходованы не полностью, то подотчетное лицо имеет возможность:

- вернуть неиспользованные средства в валюте получения;
- внести в кассу организации эквивалент суммы задолженности в рублях (эквивалент исчисляется по курсу ЦБ РФ на дату внесения средств в кассу, то есть на дату погашения задолженности);
- погасить сумму задолженности иной наличной иностранной валютой, чем была выдана под отчет (если курс рубля к данной валюте устанавливается ЦБ РФ).

При наличии излишка неиспользованные денежные средства возвращаются сотрудником в кассу. Если имел место перерасход, то сумма перерасхода компенсируется. Сумма задолженности перед подотчетным лицом может быть погашена посредством:

- перевода средств в иностранной валюте с текущего валютного счета организации на валютный счет работника;
- выдачи суммы задолженности в наличной иностранной валюте;
- выдачи эквивалента суммы задолженности в рублях, исчисленного по курсу ЦБ РФ на дату погашения задолженности.

Учет расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам ведется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Для этого к указанному счету организации должны открывать следующие субсчета:

- 71-1 «Расчеты с подотчетными лицами в рублях»;
- 71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в валюте».

Также учет расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам должен вестись на отдельных аналитических счетах третьего порядка, открытых для каждого вида валют (например, субсчет 71-2 «Доллары США», 71-3 «Евро» и т.д.) и счетах четвертого порядка, открытых для каждого отдельного работника, направляемого в командировку за границу (Приложение Б).

Бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетным лицом представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Бухгалтерский учет расчетов по командировочным расходам

Содержание операции	Первичный документ	Дебет	Кредит
Получены валютные средства в кассу на командировочные расходы	Приходный кассовый ордер, выписка банка	50-4 «Касса в иностранной валюте»	52 «Текущий»
Выдана наличная иностранная валюта под отчет на командировочные расходы	Расходный кассовый ордер	71-2	50-4
Расходы на заграничную командировку включены в состав общехозяйственных расходов	Авансовый отчет	26	71-2
Расходы на заграничную командировку включены в стоимость приобретенных материаль-	Авансовый отчет	07 (08, 10, 41)	71-2
Возвращена в кассу неиспользованная сумма аванса в наличной иностранной валюте, выданная на командировочные расходы	Приходный кассовый ордер	50-4,52	71-2
Отражена положительная курсовая разница по расчетам с подотчетным лицом по заграничной командировке	Бухгалтерская справка-расчет	71-2	91.1
Отражена отрицательная курсовая разница по расчетам с подотчетным лицом по заграничной командировке	Бухгалтерская справка-расчет	91-2	71-2
Удержана сумма НДФЛ с суммы сверхнормативных суточных	Налоговая карточка	70	68

Курсовая разница возникает в связи с изменением курса иностранной валюты за период от выдачи командированному сотруднику аванса и до утверждения авансового отчета.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Перечислите первичные документы, используемыми для оформления командировки сотрудника за границу.
- 2 Какие виды расходов возмещаются сотруднику при направлении его в командировку за границу?
- 3 Каким образом отражаются в учете расходы на заграничную командировку в иностранной валюте?

4 Каким образом рассчитываются и отражаются в системе бухгалтерского учета курсовые разницы по расчетам с подотчетными лицами при направлении их в заграничную командировку?

5 В каких случаях рассчитывается сумма НДС при направлении сотрудника в заграничную командировку?

2.4 Учёт операций на валютных счетах

Цель: усвоить порядок организации бухгалтерского учета операций с безналичными денежными средствами в иностранной валюте.

В результате изучения темы обучающийся должен:

знать:

– правила документального оформления операций с безналичными денежными средствами в иностранной валюте;

– порядок организации бухгалтерского учета безналичных средств в иностранной валюте;

уметь:

– составлять первичные документы для оформления фактов хозяйственной жизни, связанных с движением безналичных средств в иностранной валюте;

– рассчитывать и отражать в бухгалтерском учете курсовые разницы, возникающие на валютных счетах;

– применять способы ведения бухгалтерского учета для отражения операций с безналичной иностранной валютой

владеть:

– приемами и способами ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с движением безналичных средств в иностранной валюте

2.4.1 Порядок открытия и виды валютных счетов

Российская организация обязана проводить расчеты с юридическим лицом-нерезидентом исключительно в безналичной форме.

Для открытия валютного счета организация должна представить следующие документы:

- заявление на открытие валютного счета;
- карточки с образцами подписей руководителя, главного бухгалтера и оттиском печати организации;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельство о государственной регистрации организации;
- копию свидетельства о постановке организации на учет в налоговой инспекции;
- копию письма Госкомстата России о присвоении организации статистических кодов;
- справку об открытии расчетного счета.

Об открытии валютного счета организация должна сообщить в налоговую инспекцию в течение пяти рабочих дней.

Банк и организация заключают между собой договор банковского счета, вследствие чего банк для организации открывает текущий валютный счет. Одновременно с текущим валютным счетом, без согласования с клиентом и без заключения дополнительного договора, банк открывает транзитный валютный счет, который является внутренним счетом банка.

2.4.2 Организация учета операций на валютных счетах

Для учета средств в иностранной валюте предназначен активный счет 52 «Валютные счета». По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации, по кредиту – списание денежных средств с валютных счетов организации.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов. В выписках банка совершенные операции показываются в двух валютах: иностранной и рублевом эквиваленте. Датой совершения операции на валютном счете является дата зачисления валюты на валютный счет или дата ее списания с валютного счета.

Аналитический учет ведется по видам открытых счетов и видам иностранных валют.

К счету 52 открываются 2 субсчета:

- 52-1 «Валютные счета внутри страны»;
- 52-2 «Валютные счета за рубежом».

Для учета валюты внутри страны к субсчету 52-1 «Валютные счета внутри страны» открываются субсчета третьего порядка:

- 52-1-1 «Транзитный валютный счет»
- 52-1-2 «Текущий валютный счет» (Приложение Б).

При этом каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют, должен соответствовать транзитный валютный счет.

При необходимости вместо указанных аналитических счетов организации-резиденты вправе вводить соответствующие субсчета в рабочий план счетов.

В случае, если организация имеет валютные счета в нескольких банках, то, по мере необходимости, они могут вводить по каждому из них дополнительные субсчета.

2.4.3 Учет операций на транзитном валютном счете

Транзитный счет в основном выполняет функцию контроля за поступлениями иностранной валюты и предназначен для зачисления в полном объеме поступившей валютной выручки и иных платежей в иностранной валюте.

На транзитный валютный счет банком зачисляются все поступления иностранной валюты в пользу резидента в полном объеме:

Безналичные денежные средства с транзитного валютного счета списываются в случаях:

- продажи иностранной валюты;
- оплаты расходов (перевод платежей за транспортировку, страхование и экспедирование грузов; оплата экспортных таможенных пошлин и таможенных сборов; оплата комиссионного вознаграждения уполномоченным банкам за перевод платежей с транзитных счетов);
- зачисления на текущий валютный счет и др.

Движение валютных средств на транзитном счете оформляется записями (таблица 13):

Таблица 13 – Бухгалтерский учет движения валютных средств на транзитном счете

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Зачислена выручка от иностранного покупателя	52-1-1	62
На транзитный счет зачислены кредиты, займы от иностранных банков или партнеров	52-1-1	66,67
Зачислена задолженность иностранного учредителя по вкладам в уставный капитал	52-1-1	75-1
Поступили валютные средства от иностранных дебиторов	52-1-1	76
Зачислены на счет средства от продажи ценных бумаг	52-1-1	76
Поступили доходы от участия российской организации в уставных капиталах иностранных организаций	52-1-1	76-3
Поступили доходы от предоставления займов	52-1-1	76-3
Отражены целевые поступления	52-1-1	86
Поступила выручка за проданные иностранным инвесторам акции	52-1-1	91
Отражена положительная курсовая разница на транзитном счете	52-1-1	91
Переведена на текущий валютный счет иностранная валюта	52-1-2	52-1-1

Продолжение таблицы 13

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Переведена поставщиком на свой текущий валютный счет оставшаяся валютная выручка	52-1-2	52-1-1
Перечислена часть валютной выручки для продажи на внутреннем валютном рынке	57	52-1-1
Отражены расходы по уплате комиссионного вознаграждения посредникам за оказание услуг, связанных с экспортом товаров	60,76	52-1-1
Отражены расходы по уплате экспортных таможенных пошлин и оплате таможенных процедур и налогов	68,76	52-1-1
Перечислены валютные средства в оплату транспортных услуг, страхования и экспедирования грузов	76	52-1-1
Отражена отрицательная курсовая разница на транзитном счете	91	52-1-1
Отражены расходы по уплате комиссионного вознаграждения уполномоченному банку	91/2	52-1-1

2.4.4 Учет операций на текущем валютном счете

Текущий валютный счет предназначен для учета иностранной валюты, находящейся в распоряжении организации. Он предназначен для выполнения расчетных функции. Иностранная валюта, находящаяся на текущем валютном счете, может быть использована организацией на любые цели, не запрещенные законодательством РФ.

На счет 52 субсчет «Текущий валютный счет» зачисляются:

- иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке;
- иностранная валюта, ранее списанная с текущего валютного счета (валюта, не использованная для оплаты командировочных расходов);
- переводы с транзитного валютного счета и т.д.

С кредита счета 52 субсчет «Текущий валютный счет» списываются средства:

- на любые цели для расчетов;
- для продажи на внутреннем валютном рынке;
- для перевода на валютный счет данной организации за границей;
- при направлении их на погашение кредитов в иностранной валюте;

- для оплаты обязательных платежей (например, таможенных сборов);
- для оплаты расходов по заграничным командировкам.

Движение валютных средств на текущем счете оформляется записями, указанными в таблице 14:

Таблица 14 – Бухгалтерские записи по движению валютных средств на текущем счете

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Зачислены безналичные валютные средства с транзитного валютного счета	52-1-2	52-1-1
Зачислена часть экспортной выручки, оставшейся после продажи валюты на внутреннем валютном рынке	52-1-2	57
Возвращены не израсходованные подотчетные суммы в иностранной валюте, по заграничной командировке (в том числе средства от продажи банковских и дорожных чеков в иностранной валюте)	52-1-2	71
Ошибочно зачислены валютные средства	52-1-2	76-2
Перечислены проценты банком за пользование средствами на счете	52-1-2	91-1
Со счета списаны наличные валютные средства на оплату командировочных расходов	50-4	52-1-2
Списана со счета валюта для перевода на зарубежные валютные счета	52-2	52-1-2
Списаны средства для продажи на внутреннем валютном рынке	57	52-1-2
Списаны средства, направленные на вложения в уставные капиталы других организаций или в ценные бумаги	58/1	52-1-2
Списаны средства в погашение кредитов, полученных в иностранной валюте	66,67	52-1-2
Списаны суммы штрафных санкций за неисполнение обязательств по возврату кредитов в иностранной валюте	66,67	52-1-2
Погашена задолженность перед иностранным поставщиком	60,76	52-1-2
Погашена задолженность по выплате доходов учредителям	75-2	52-1-2
Возвращены контрагенту ошибочно зачисленные суммы иностранной валюты	76-2	52-1-2
Перечислены средства для осуществления расчетов, связанных со взносами и выплатами по страхованию и перестрахованию (в период действия соответствующего договора)	76	52-1-2
Списаны средства в качестве переводов из РФ процентов и других аналогичных доходов	76	52-1-2
Уплачено комиссионное вознаграждение обслуживающему банку	91-2	52-1-2

2.4.5 Валютные счета представительства за рубежом

Зарубежным представительством признается обособленное подразделение организации, расположенное за пределами РФ, не являющееся юридическим лицом, представляющее ее интересы.

Организации, для содержания своих представительств, выполнения определенных работ могут без ограничений открывать счета в банках, расположенных за пределами территории РФ.

Организация-резидент вправе открывать в банке-нерезиденте иностранного государства два счета:

- счет представительства в валюте этого государства;
- счет представительства в любой другой иностранной валюте.

Сумма средств, находящихся на обоих счетах, в любой момент времени не должна превышать 15 % от балансовой стоимости активов представительства по состоянию на последнюю отчетную дату. Кроме того, остаток средств, не должен более чем в 2 раза превышать сумму, списанную со счета в отчетном периоде на обслуживание деятельности представительства. В случае несоблюдения данного ограничения сумма превышения репатрируется в Россию в течение 10 рабочих дней по окончании отчетного периода.

Валюта может расходоваться только на цели, для которых открыт валютный счет, коммерческие и инвестиционные операции по счетам представительства запрещены. Иностранная валюта, поступившая не на текущие нужды, должна быть переведена на счета уполномоченных банков на территории РФ в течение 30 дней.

Для учета расчетов по валютным счетам, открытым за границей используется субсчет 52/2 «Валютные счета за рубежом».

По дебету данного субсчета отражаются:

- операции по получению средств, переводимых с текущих счетов компании, открытых в уполномоченных российских банках;

- неиспользованная валюта;
- начисленные банком проценты за пользование остатком средств на счете;
- ранее ошибочно списанные и затем возвращенные средства.

По кредиту счета отражаются:

- операции по оплате за содержание зарубежного представительства компании;
- снятые для выплаты зарплаты средства и компенсации командировочных расходов, а также для оплаты других утвержденных сметой расходов;
- расходы по обслуживанию счета;
- переводы на текущий счет компании, открытый в российском уполномоченном банке.

Для отражения движения средств по валютным счетам представительства за рубежом, в учете необходимо составить следующие записи (таблица 15):

Таблица 15 – Учет операций по валютным счетам зарубежного представительства организации

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Зачислена иностранная валюта, переведенная организацией со своих валютных счетов, открытых в уполномоченных банках	52-2	52-1-2
Зачислена наличная иностранная валюта, ранее снятая со счета	52-2	50-4
Зачислена иностранная валюта, купленная за другую иностранную валюту (за счет средств зарубежного представительства)	52-2	57
Зачислены проценты за пользование банком-нерезидентом средствами на счете	52-2	91.1
Снята наличная иностранная валюта для выплаты заработной платы (других вознаграждений работникам), оплаты командировочных и иных расходов представительства	50, 70	52-2
Перечислена иностранная валюта для оплаты юридических, нотариальных, и иных аналогичных расходов	76	52-2
Перечислена иностранная валюта для оплаты обязательных платежей иностранному государству (налогов, сборов, пошлин и др.)	68	52-2
Перечислена иностранная валюта для покупки другой иностранной валюты	57	52-2
Переведена иностранная валюта в РФ для зачисления на валютные счета, открытые в уполномоченных банках	52-1-1	52-2
Перечислена иностранная валюта для оплаты услуг банка-нерезидента	91-2	52-2

При закрытии представительства организация обязана закрыть и его счета.

Поскольку курс рубля по отношению к другим валютам постоянно меняется,

организации обязаны ежемесячно производить пересчет остатков на валютных счетах и отражать возникающие курсовые разницы.

На сумму положительных курсовых разниц производится запись: Д 52 К 91-1, отрицательные курсовые разницы: Д 91-2 К 52.

Основанием для таких проводок являются бухгалтерские справки.

Вопросы для самоконтроля

1 Какие документы необходимо предоставить в банк для открытия валютного счета?

2 Опишите порядок открытия валютного счета в банке?

3 Какие виды счетов открывает банк организации?

4 Какой счет предназначен для учета безналичных средств в иностранной валюте? В разрезе каких показателей должен быть организован аналитический учет по данному счету?

5 Опишите назначение транзитного валютного счета. В каких случаях осуществляется зачисление и списание денежных средств на этот счет?

6 Опишите назначение текущего валютного счета. В каких случаях осуществляется зачисление и списание денежных средств на этот счет?

7 Опишите назначение специального транзитного валютного счета в банке.

8 С какой целью организации открывают валютные счета за рубежом?

9 На каком счете бухгалтерского учета отражаются операции, связанные с движением валютных средств на счетах за рубежом? Какие операции отражаются по дебету и кредиту данного счета?

10 Каким образом рассчитывается и отражается в бухгалтерском учете курсовая разница по валютному счету?

2.5 Учет покупки и продажи валюты

Цель: усвоить порядок ведения бухгалтерского учета операций связанных с покупкой и продажей иностранной валюты

В результате изучения темы обучающийся должен

знать:

– порядок ведения бухгалтерского учета операций, связанных с покупкой валюты;

– порядок ведения бухгалтерского учета операций, связанных с продажей валюты

уметь:

– применять методы ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с покупкой валюты;

– применять методы ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с продажей валюты;

– определять и отражать в бухгалтерском учете курсовые разницы, возникающие в процессе покупки и продажи валюты

владеть:

– приемами и способами ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с покупкой и продажей валюты;

2.5.1 Учет покупки иностранной валюты

У организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, периодически возникает необходимость в покупке и продаже валюты. Покупка иностранной валюты разрешается в целях:

- осуществления платежей по договорам импорта оборудования, товаров, средств защиты растений и животных, семян и посадочного материала и т.п.;
- выплаты комиссионных вознаграждений уполномоченным банкам;
- оплаты расходов на заграничные командировки;
- погашение долга по кредитам, полученным в иностранной валюте и выплаты процентов по ним;
- перевода средств на валютные счета организации за границей для оплаты расходов на содержание представительств;
- погашения задолженности по вкладам в уставные капиталы в иностранной валюте;
- перечисления дивидендов от инвестиций.

Покупка и продажа валюты осуществляется через уполномоченные банки, которые устанавливают коммерческие курсы покупки и курсы продажи валюты.

Для покупки валюты организация должна предоставить в банк специальный документ – «Поручение на покупку».

Для учета приобретения иностранной валюты, практикой принято использование промежуточного счета 57 «Переводы в пути». В дебет этого счета относятся рублевые средства на приобретение валюты, а с кредита списывается купленная иностранная валюта. Поскольку покупается валюта по курсу коммерческого банка, а приходится в бухгалтерском учете по курсу ЦБ РФ, возникает разница, относимая на прочие доходы (расходы) организации.

За проведение операций, связанных с покупкой и добровольной продажей иностранной валюты, банки взимают комиссионное вознаграждение, в соответствии

с тарифами банка. По общему правилу, расходы на оплату услуг кредитных организаций относятся в бухгалтерском учете в состав прочих расходов (ПБУ 10/99). Но при покупке валюты для оплаты конкретной партии импортируемого товара, сумму комиссии банка можно относить на стоимость закупаемого товара: Дебет 08 (07,10,15 и т. д.). Это следует из п.6 ПБУ 5/01, п. 8 ПБУ 6/01, п. 8 ПБУ 14/07, п. 9 ПБУ 17/02, п.9 ПБУ 19/02. В налоговом учете сумма комиссии банка включается в состав внереализационных расходов.

Так же в состав внереализационных доходов или расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль включаются возникающие в учете курсовые разницы.

Примерная схема бухгалтерских записей по учету покупки иностранной валюты представлена в таблице 16.

Таблица 16 – Бухгалтерские записи по учету покупки иностранной валюты

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
С расчётного счёта перечислена сумма средств в рублях на покупку иностранной валюты по рыночному курсу	57	51
Купленная валюта зачислена на транзитный валютный счёт (курс ЦБ)	52-1-1	57
Отражена разница на счете 57, возникшая в связи с различием между курсом ЦБ и рыночным курсом покупки валюты	91,57	57,91
Отражены расходы по комиссионному вознаграждению банка	91	76
Списана стоимость услуг банка (курс ЦБ)	76	51, 52-1-2
Зачислена валюта на текущий валютный счёт с транзитного счета (курс ЦБ)	52-1-2	52-1-1
Отражена курсовая разница возникшая на транзитном валютном счёте	52-1-1	91

В таблице 16 представлены две отдельные корреспонденции по начислению и уплате комиссионного вознаграждения банка, в практической же деятельности банки списывают средства в уплату вознаграждения непосредственно в процессе совершения факта покупки валюты, без выставления каких-либо платежных документов, поэтому большинство организаций данную операцию в учете отражают следующим образом: Д 91 К 51, 52.

2.5.2 Учёт продажи валюты

Организации имеют право продавать иностранную валюту без ограничений, с этой целью необходимо направить в банк соответствующее поручение на продажу валюты.

День списания иностранной валюты с транзитного валютного счета может не совпадать с днем поступления на счета денежных средств от ее продажи. Поэтому операции по продаже иностранной валюты отражаются через счет 57 «Переводы в пути».

При продаже иностранной валюты предприятия несут затраты на уплату банку комиссионного вознаграждения за услуги по продаже валюты, включаемое в учете в состав прочих расходов.

Порядок учета продажи иностранной валюты законодательством четко не регламентирован.

1 Как следует из содержания п. 7 ПБУ 9/99 и п. 11 ПБУ 10/99, в бухгалтерском учете доходы и расходы от продажи иностранной валюты должны учитываться организацией в полном объеме: доходом признается сумма средств зачисленных на расчетный счет, расходом – списанных с валютного счета средств в рублевом эквиваленте [2,17]. Соответственно, продажа иностранной валюты в этом случае должна оформляться бухгалтерскими записями:

Д 57 К 52 – списаны денежные средства с валютного счета по курсу ЦБ РФ;

Д 91 К 57 – отражен расход от продажи валюты по курсу ЦБ РФ;

Д 51 К 91 – зачислены денежные средства на рублевый счет и отражен доход от продажи валюты по курсу взаиморасчетов с банком.

2 Аналогичная методика предложена авторами учебника «Бухгалтерский учет», Н. Л. Вещуновой и Л. Ф. Фоминой, но согласно ей для отражения операций по продаже валюты требуется использование счета 76 «Расчеты с разными дебито-

рами и кредиторами» [30]:

Д57 К 52 – с валютного счета списана валюта, предназначенная для продажи;

Д 76 К 91 – продана валюта на внутреннем валютном рынке по коммерческому курсу;

Д 51 К 76 – зачислена на расчётный счет выручка от продажи валюты;

Д91 К 57 – списана стоимость проданной валюты по курсу на день зачисления выручки на валютный счет организации.

3 В то же время Минфин России высказал иную точку зрения в Приложении к письму от 28.12.2016 № 07-04-09/78875, согласно которой доходом или расходом от продажи иностранной валюты предложено считать разницу между суммой денежных средств в рублях, полученных при продаже иностранной валюты, и рублевой оценкой этой валюты на дату операции, другими словами, сумму выгоды или потерь от этой операции. Указанная позиция основана на положениях п. 4 ПБУ 4/99, п. 18.2 ПБУ 9/99, п. 21.2 ПБУ 10/99, которые позволяют свернуто отражать доходы и расходы в бухгалтерской отчетности, (если это не запрещено правилами бухгалтерского учета, а так же, если доходы и расходы возникли в результате одного и того же факта хозяйственной деятельности и не являются существенными для характеристики финансового положения организации).

В этом случае продажа иностранной валюты может оформляться следующими бухгалтерскими записями:

Д 57 К 52 – списаны денежные средства с валютного счета по курсу ЦБ РФ;

Д 51 К 57 – зачислены денежные средства на рублевый счет по курсу взаиморасчетов с банком;

Д 91 (57) К 57 (91) – отражен прочий расход (прочий доход) от продажи валюты (разница, возникшая в результате отличия коммерческого курса банка от курса ЦБ РФ).

Таким образом, в настоящее время существует, как минимум, три варианта отражения в учете операций, связанных с продажей валюты.

Большинство же авторов (В. П. Астахов, Ю.А. Бабаев, И. В. Лотоцкая, Е. В. Лупикова, Л. А. Ляпукина, Т. А., Мирошниченко, Е.В. Морозова, Н. К. Пашук и др.) придерживаются первого варианта учета, поэтому ниже более подробно остановимся на его рассмотрении; в данном случае примерная схема бухгалтерских записей будет выглядеть следующим образом (таблица 17).

Таблица 17 – Бухгалтерские записи по учету продажи иностранной валюты

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Поступила выручка на транзитный валютный счёт	52-1-1	62
Списана (поручено банку) с валютного счёта сумма валюта, подлежащая продаже (курс ЦБ)	57	52-1-1, 52-1-2
Часть не проданной выручки перечислена на текущий валютный счёт	52-1-2	52-1-1
Отражена курсовая разница на транзитном валютном счёте	91, 52-1-1	52-1-1, 91
Списана стоимость валюты на расходы по продаже активов (курс ЦБ на день продажи)	91	57
На расчётный счёт поступили суммы за проданную валюту (рыночный курс)	51	91
Отражена курсовая разница на счёте 57: положительная (отрицательная)	57 (91)	91 (57)
Отражены расходы по комиссионному вознаграждению банка	91	76
Списана комиссия за продажу валюты	76	51, 52-1-1, 52-1-2
Определен финансовый результат от продажи валюты: прибыль (убыток)	91 (99)	99 (91)

Уплата комиссионного вознаграждения банка в таблице 17 представлена в развернутом виде, но как было сказано выше, банки списывают указанные средства в процессе совершения факта продажи валюты, поэтому в практической учетной деятельности организаций возможен более короткий вариант: Д 91 К 51, 52.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Для каких целей организации приобретают иностранную валюту?
- 2 Опишите процедуру покупки валюты.
- 3 Каким образом отражается в учете комиссионное вознаграждение банку за проведение операций, связанных с покупкой валюты?
- 4 Какими бухгалтерскими записями отражается покупка иностранной валюты?
- 5 Опишите процедуру продажи валюты.

6 Перечислите бухгалтерские записи, составляемые в учете для отражения продажи иностранной валюты?

2.6 Учёт импортных операций

Цель изучения темы: усвоить порядок организации бухгалтерского учета импортных операций.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- порядок налогообложения импортных сделок;
- порядок документального оформления импортных сделок;
- правила организации бухгалтерского учета импортных операций;

уметь:

- оформлять первичную документацию при осуществлении хозяйствующим субъектом импортных сделок;
- определять и отражать в бухгалтерском учете курсовые разницы, связанные с изменением курса валют;
- применять методы и методики ведения бухгалтерского учета импортных операций.

владеть:

- приемами и способами ведения бухгалтерского учета импортных операций.

2.6.1 Документальное оформление импорта

Импорт (выпуск для внутреннего потребления) – таможенная процедура, при которой товары находятся и используются на таможенной территории Союза без каких-либо ограничений.

Предметом импорта как правило являются товары, приобретенные для продажи, сырье, материалы, оборудование и т.д.

Основными задачами бухгалтерского учета импортных товаров являются:

- контроль за движением импортных товаров от иностранного поставщика;
- получение точных и достоверных данных о местонахождении импортируемого товара;
- учет накладных расходов по импортным операциям;
- контроль за состоянием расчетов с иностранными поставщиками.

Для получения возможности ввоза товаров на территорию РФ, прохождения таможенной процедуры, сертификации импортных поставок необходим определенный пакет документации, в состав которого включены:

- 1 Внешнеэкономический контракт и приложения к нему.
- 2 Транспортная документация.
- 3 Экспедиторская и страховая документация.
- 4 Товарно-сопроводительная документация.
- 5 Таможенная декларация, подтверждающая пересечение товаром таможенной границы ЕАЭС.
- 6 Расчетная документация.
- 7 Банковская документация.
- 8 Документы валютного контроля.
- 9 Коммерческие акты о недочетах, излишках, порче товара.
- 10 Складская документация.
- 11 Техническая документация.

Письменной формой импортной сделки является международный Контракт – это договор, подтверждающий соглашение о поставке товаров (услуг) на территории ЕАЭС, достигнутое между двумя или несколькими сторонами.

Регулирование международной купли-продажи осуществляется Венской конвенцией «О договорах международной купли-продажи товаров» 1980 года, которая регулирует не только содержание прав и обязанностей продавца и покупателя, но так же содержит и положения о форме договоров, порядке их заключения и др. Кроме того, данный вопрос регламентируется нормами национального права.

Структура контракта индивидуальна, но рекомендовано включать в него следующие обязательные разделы (таблица 18):

Таблица 18 – Общие требования к структуре и содержанию импортного контракта

Разделы контракта	Содержание разделов контракта
1 Общие реквизиты	Дата, место заключения контракта, регистрационный номер
2 Преамбула	Наименование участников договора, названия государств, статус партнёров
3 Предмет договора	Описание продукции, её наименование
4 Информация о товаре и валюте	Стоимость продукции, количество, валюта, в которой планируется производить расчёты
5 Условия поставки	Государства – поставщик и покупатель. Лицо, ответственное за транспортировку груза. Года выпуска применяемого Инкотермс.
6 Тип упаковки продукции	Наружная и внутренняя упаковка, маркировка товара, номер контракта, специальная маркировка
7 Сроки поставки	Календарные даты поставки груза в географические пункты, определённые договором
8 Условия оплаты товара	Тип расчетов: наличный или безналичный
9 Информация о страховании	Предмет страхования, лицо, на которое оформляется страховка, перечень рисков
10 Гарантийное обслуживание	Действия покупателя и продавца в случае обнаружения брака, сроки и условия замены, условия гарантийного обслуживания
11 Ответственность продавца или покупателя	Действия сторон в случае некачественного исполнения поставки, нарушения сроков, некомплектности груза, задержки оплаты. Указывается, лицо и размер ответственности за возможные убытки
12 Претензии	Порядок действий в случае возникновения спорных и конфликтных ситуаций и возможные пути решения конфликта (суд, переговоры и т.д.)
13 Возникновение форс-мажора	Перечень ситуаций, которые стороны признают «обстоятельствами непреодолимой силы», отодвигающими сроки исполнения обязательств на период действия форм-мажора и ликвидации его последствий
14 Дополнительная информация	Порядок возможного внесения поправок в контракт, условия конфиденциальности, возможность участия в договоре сторонних лиц, число экземпляров контракта и т.д.

Продолжение таблицы 18

Разделы контракта	Содержание разделов контракта
15 Реквизиты сторон	Наименование партнёров, юридические адреса, банковские реквизиты
16 Подписи сторон	Подписи партнёров, печать и расшифровка подписи

Непосредственно в контракте описываются только ключевые положения сделки, а конкретизация качественных и количественных показателей товара определяется в Спецификации к контракту, который является неотъемлемой частью внешне-торгового соглашения. Это письменное приложение к договору поставки необходимое для идентификации товара, описания его главных характеристик. Форма Спецификации не регламентируется нормами, но рекомендуется включение в бланк следующих сведений:

- порядковый номер товара, соответствующий нумерации графика поставок;
- наименование товара;
- указание на нормативный документ, в соответствии с которым произведен товар;
- единица измерения товара;
- количество товара;
- указание на допустимые отклонения в объеме, размере, влажности, нормы естественной убыли и т.п.;
- стоимость поставки.

Транспортная документация. При международных перевозках оформляются различные транспортные накладные в зависимости от вида транспорта. При осуществлении международных перевозок товара автомобильным транспортом оформляется «Международная транспортная накладная», которая подтверждает факт перевозки груза и расходы, понесенные в связи с этой операцией. Ее оформляют в случае, если перевозка экспортируемых товаров осуществляется автомобильным транспортом.

Перевозочным документом, удостоверяющим заключение договора международной воздушной перевозки груза, выступает «Международная авианакладная». Документ подтверждает принятие перевозчиком груза от отправителя.

При международных железнодорожных перевозках грузов используется «Железнодорожная накладная», которая является документальным подтверждением договора перевозки между грузоотправителем и администрацией железной дороги.

При доставке товара водным транспортом, используется Коносамент – документ подтверждающий факт принятия груза к морской перевозке и обязательства передать его грузополучателю в порту назначения. Документ выдается перевозчиком грузоотправителю.

Так же в состав транспортной документации относят спецификации и багажные квитанции.

Экспедиторская и страховая документация. Экспедиторские документы подтверждают выполнение экспедитором различного рода операций по экспедированию и организации перевозки. В число таких документов включаются: отгрузочное или транспортное поручение, транспортная инструкция, экспедиторская инструкция, извещение экспедитором агента импортера /экспортера, счёт экспедитора, экспедиторское свидетельство о транспортировке/ получении груза, складская расписка экспедитора, расписка в получении товаров или складская квитанция, товароскладочная квитанция и др.

Во внешней торговле общепринято страховать грузы от возможной порчи и потери при транспортировке. Страховые документы отражают взаимоотношения между страховщиком и страхователем, к ним относят: страховой полис, страховой сертификат, открытый ковернот и др.

Товарно-сопроводительная документация. Товарно-сопроводительная документация включает следующий перечень документов:

- сертификат качества – это свидетельство, удостоверяющее качество фактически поставленного товара и его соответствие условиям контракта;
- отгрузочная спецификация;
- упаковочный лист – документ, содержащий перечень видов и сортов поставляемого товара;
- комплектовочная ведомость – содержит перечень деталей, узлов, агрегатов целой машины, упакованных в нескольких товарных местах.

Таможенная декларация. Таможенная декларация – унифицированный документ, в котором указываются сведения о товаре и импортной операции, необходимые для представления в таможенный орган. Также таможенная декларация служит подтверждением законности ввоза и вывоза товара органами таможенного контроля и подтверждает пересечение товаром таможенной границы Союза.

Расчетная документация включает следующие виды документов:

- счет-фактура (инвойс) – документ содержащий перечень товаров и услуг, их количество и цену, описание формальных особенностей товара, а так же условия поставки и сведения об отправителе и получателе;
- расчетная спецификация – документ применяемый в случае, когда товар представляет собой комплект разных частей, каждая часть имеет индивидуальную цену;
- переводной вексель (тратта);
- справки об уплате пошлин, сборов.

Банковская документация. Банковская документация включает: заявление на перевод валюты, поручение об открытии аккредитива, поручение на перевод иностранной валюты, инкассовое поручение, чек, поручение о переводе средств на депозит таможни, выписки по расчетному и валютным счетам и др.

К документам валютного контроля относятся:

- справка об идентификации средств в иностранной валюте (по видам валютных операций), поступивших на банковский счет или списываемых с него;
- справка о подтверждающих документах;
- ведомость банковского контроля и др.

К коммерческим актам о недостачах, излишках, порче товара относят: коммерческий акт на недостачу, аварийный сертификат и др.

Основное назначение складской документации заключается в подтверждении фактического поступления товаров на склад импортера. К документам склада относят: складскую расписку экспедитора; доковую расписку о принятии груза на хранение иностранного порта; генеральный акт разгрузки парохода с импортными грузами в порту прибытия на территории Союза; warrant (документ иностранного ком-

мерческого склада) и др.

К технической документации относят: технические паспорта машин и оборудования; формуляры и описания изделий; чертежи; инструкции по установке, монтажу, наладке, управлению и ремонту. Перечисленные документы необходимы для обеспечения своевременной наладки технических товаров длительного пользования и правильной их эксплуатации.

Все перечисленные документы должны быть оформлены на специальных бланках и содержать обязательные реквизиты. Документы, составленные на иностранных языках, должны иметь подстрочный перевод, поскольку, в соответствии с российским законодательством, к учету принимаются первичные документы, составленные на русском языке.

2.6.2 Элементы внешнеторговой стоимости импортных товаров

Внешнеторговая стоимость импортного товара складывается из:

- контрактной стоимости товара;
- накладных расходов, связанных с проведением импортной операции;
- таможенных платежей.

Важнейшей частью стоимости импортного товара выступает контрактная стоимость, в которую в зависимости от условий поставки, входит и определенная часть накладных расходов, оплачиваемых иностранным поставщиком, но возмещаемых ему импортером в цене товара.

Другой составляющей фактической стоимости импортного товара выступают накладные расходы, к которым относятся:

- транспортные расходы;
- затраты на погрузо-разгрузочные работы;
- затраты на перевалку;

- затраты на хранение;
- суммы, уплаченные за информационные услуги;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- страхование;
- прочие затраты, непосредственно связанные с заготовкой и доставкой импортируемых товаров.

Признание накладных расходов производится на основании первичных документов на дату возникновения задолженности.

Организация аналитического учета накладных расходов, связанных с доставкой импортных товаров, должна обеспечивать импортера информацией по каждой партии импортных товаров.

Третий элемент фактической стоимости импортных товаров составляют таможенные платежи.

Таможенные платежи и их виды при импорте товаров установлены ст. 70 Таможенного кодекса евразийского экономического союза:

- таможенные сборы;
- таможенные пошлины;
- ввозные акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС;
- НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС.

Порядок расчета и организации учета таможенных платежей рассмотрен в пунктах 1.3.6 и 2.1.4 настоящего пособия.

2.6.3 Бухгалтерский учет импорта товаров

Основными этапами учета фактов хозяйственной жизни, связанных с импортом товаров, выступают:

1 Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара на счетах бухгалтерского учета.

2 Отражение в учете оприходования импортных товаров на момент перехода права собственности.

3 Оценка принятых к учету товаров на дату перехода права собственности.

4 Формирование показателей для расчетов по налогу на добавленную стоимость, уплаченному на таможне и получению налогового вычета.

5 Отражение в учете расчетов с поставщиками.

1 этап Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара на счетах бухгалтерского учета

Фактическую себестоимость импортных товаров рекомендуется формировать не расчетным путем, а на счетах бухгалтерского учета. Все элементы, составляющие фактическую стоимость импортного товара, в зависимости от выбранного варианта учетной политики могут отражаться следующим образом:

- вариант 1 – на счете 15 «Приобретение и заготовление материальных ценностей», где формируется стоимость материальных ценностей и который закрывается на соответствующий счет, предназначенный для учета товара, после того как определится его фактическая стоимость;

- вариант 2 – непосредственно на счетах 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 41 «Товары», 10 «Материалы» и т. д.

Если право собственности переходит к покупателю в тот момент, когда товар находится в пути, в бухгалтерском учете должно быть обеспечено такое отражение операций, чтобы можно было сделать вывод о конкретном местонахождении товара на пути его продвижения от продавца к покупателю. В рабочем плане счетов це-

лесообразно предусмотреть соответствующие аналитические позиции к счетам 07,08, 10, 15, 41, 43 для учета продвижения товаров, продукции, материалов и т.д. К указанным счетам рекомендуется открыть субсчет 3 «Импортные товары (продукция, материалы и т.д.)», к которому можно открыть субсчета третьего порядка в зависимости от местонахождения товара, например:

- 41-3-1 «Импортные товары в пути за границей»;
- 41-3-2 «Импортные товары в портах и на складах за границей»;
- 41-3-3 «Импортные товары в портах и на складах на территории Союза»;
- 41-3-4 «Импортные товары в пути на территории Союза» (Приложение Б).

Особое место должен занимать субсчет, на котором формируется полная внешнеторговая стоимость импортного товара, включающая накладные расходы и таможенные платежи. Например, это может быть субсчет 41/4 – «Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара».

Аналитический учет импортных товаров так же должен быть организован в разрезе товаров и учетных партий.

Еще одним элементом внешнеторговой стоимости импортного товара являются накладные расходы, представляющие собой затраты, связанные с доставкой товара покупателю.

В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 указанные расходы по импорту отражаются в учете торговых организаций в зависимости от варианта учетной политики [20]:

1 На счете 44 «Расходы на продажу», к которому рекомендуется открыть следующие субсчета:

- 44-1 «Накладные расходы в иностранной валюте» – отдельный субсчет для учета накладных расходов в иностранной валюте;
- 44-2 «Накладные расходы в рублях» – отдельный субсчет для учета накладных расходов в рублях (Приложение Б).

2 Накладные расходы включаются непосредственно в стоимость товара (на счетах 15 «Приобретение и заготовление материальных ценностей», 41 «Товары», 10 «Материалы»).

Накладные расходы собираются по дебету перечисленных счетов в корреспонденции со счетам учета расчетов и материальных ценностей.

3. Помимо контрактной стоимости и накладных расходов, импортер ведет расчеты по таможенным платежам.

Таможенная пошлина, таможенный сбор включаются в стоимость импортных товаров. Акцизы и НДС являются элементами стоимости товаров, если являются не возмещаемыми налогами (см. тему 1.3.5 «Таможенные платежи»).

2 этап Отражение в учете оприходования импортных товаров на момент перехода права собственности

Товар отражается в составе активов на дату перехода права собственности, вытекающую из условий контракта, что должно быть подтверждено соответствующими первичными документами. В момент перехода права собственности на приобретенный по импортному контракту товар, у организации-импортера возникает обязанность составить соответствующие записи в бухгалтерском учете.

3 этап Оценка принятых к учету товаров по курсу ЦБ на дату принятия их к учету

Стоимость актива, приобретенного организацией-импортером, отражается в бухгалтерском учете на момент перехода права собственности на него, в рублевой оценке по курсу Банк России и в дальнейшем не пересчитывается. Пересчету подлежит лишь задолженность перед иностранным поставщиком в рубли по курсу на каждую отчетную дату, а также на дату погашения задолженности.

4 этап Формирование показателей для расчетов по НДС, уплаченному на таможне по приобретенным импортным товарам и получению налогового вычета (см. темы «Таможенный контроль и регулирование ВЭД» и «Организация бухгалтерского учета ВЭД»)

5 этап Отражение в учете расчетов с поставщиками и курсовых разниц

Синтетический учет расчетов с иностранными поставщиками ведется на счете 60 субсчет, например 5 «Расчеты с иностранными поставщиками импортных товаров и услуг». К этому счету также можно открыть дополнительные субсчета, например:

- 60-5-1 «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам»;
- 60-5-2 «Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам»;
- 60-5-3 «Расчеты с иностранными поставщиками по гарантийным суммам»;
- 60-5-4 «Расчеты с иностранными поставщиками по поставкам в счет специальных соглашений»;
- 60-5-5 «Расчеты с иностранными поставщиками по коммерческому кредиту»;
- 60-5-6 «Векселя (тратты), выданные в иностранной валюте» и т.д. (Приложение Б).

Таким образом, учет импортных товаров оформляется следующими проводками (таблица 19):

Таблица 19 – Бухгалтерские записи по учету импортных операций

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
Принят товар покупателем в порту за границей	41 субсчет «Импортные товары в пути за границей»	60
Погружен товар в порту за границей на борт судна	41 субсчет «Импортные товары на складах и в переработке за границей»	41 субсчет «Импортные товары в пути за границей»
Импортный товар прибыл в российский порт и принят без расхождений по количеству	41 субсчет «Импортные товары в портах и на складах на территории Союза»	41 субсчет «Импортные товары на складах и в переработке за границей»
Товар принят на таможенный склад для проведения таможенных процедур	41 субсчет «Импортные товары в пути на территории Союза»	41 субсчет «Импортные товары в портах и на складах на территории Союза»
Товар погружен для доставки на склад покупателя автомобильным транспортом	41 субсчет «Импортные товары по прямым отправлениям»	41 субсчет «Импортные товары в пути в на территории Союза»
Товар оприходован на складе покупателя	41 субсчет «Импортные товары на складах на территории Союза»	41 субсчет «Импортные товары по прямым поставкам»

Продолжение таблицы 19

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
Отражена стоимость товара для определения его внешнеторговой стоимости	41 субсчет «Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара»	41 субсчет «Импортные товары на складах на территории Союза»
Отражена стоимость товара на дату перехода права собственности	10,15,41 субсчет «Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара»	60
Перечислены валютные средства поставщику	60	52 субсчет «Текущий валютный счет»
Отражена положительная курсовая разница по счету 60	60	91
Отражена отрицательная курсовая разница по счету 60	91	60
Начислены таможенные сборы	10,15,41 субсчет «Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара»	76 субсчет «Расчеты с таможенным органом по таможенным сборам»
Начислена таможенная пошлина	10,15,41 субсчет «Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара»	76 субсчет «Расчеты с таможенным органом по таможенной пошлине»
Начислен НДС на таможне	19 субсчет «НДС, уплачиваемый на таможне»,	68 субсчет «Расчеты с таможенным органом по НДС»
Уплачены таможенные сборы, пошлины, НДС	76,68	51, 52
Возмещен НДС из бюджета	68	19
Отражены накладные расходы (учетной политикой предусмотрено включение их в стоимость товаров)	10,15,41 субсчет «Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара»	76,60
Оплачены накладные расходы	76,60	51,52
Отражена фактическая стоимость импортного товара	10,15,41	10,15,41 субсчет «Формирование внешнеторговой стоимости импортного товара»
Отражена стоимость товара принятого к учету	07, 08, 10,41	15
Отражена сумма отклонений фактической цены от учетной: на сумму превышения учетной цены над фактической себестоимостью	16	15
Отражена сумма отклонений фактической цены от учетной: на сумму превышения фактической себестоимости над учетной ценой	15	16

Три последние записи, представленные в таблице 19, составляют дополнительно к перечисленным выше, в случае применения учетных цен.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Приведите определение понятие «Импорт».
- 2 Какие требования предъявляются к структуре импортного контракта?
- 3 Перечислите документы, необходимые для получения возможности ввоза товаров на территорию РФ, прохождения таможенной процедуры, сертификации импортных поставок.
- 4 Перечислите затраты, формирующие первоначальную стоимость импортного товара?
- 5 Какие затраты включаются в состав накладных расходов по импорту?
- 6 Укажите особенности расчетов по НДС при ввозе товаров на территорию ЕАЭС?
- 7 Перечислите виды таможенных платежей уплачиваемых при ввозе товаров на территорию Союза?
- 8 Каким образом рассчитывается ввозная таможенная пошлина при применении адвалорной ставки?
- 9 Какими записями оформляются в учете операции по уплате, начислению и зачету «импортного» НДС.
- 10 Перечислите и последовательно охарактеризуйте основные стадии отражения в учете приобретения импортных материальных ценностей.
- 11 Укажите записи, составляемые в бухгалтерском учете при осуществлении импортных операций.

2.7 Учет экспортных операций

Цель изучения темы: усвоить порядок организации бухгалтерского учета экспортных операций.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- порядок налогообложения экспортных операций;
- порядок документального оформления экспортных сделок;
- правила организации бухгалтерского учета экспортных операций;
- способы и приемы проведения контроля экспортных операций.

уметь:

- оформлять первичную документацию для отражения отдельных элементов экспортных сделок;
- определять и отражать в бухгалтерском учете курсовые разницы, возникающие при расчетах с иностранными покупателями;
- применять методы ведения бухгалтерского учета экспортных операций.

владеть:

- приемами и способами ведения бухгалтерского учета экспортных операций.

2.7.1 Понятие и документальное оформление экспорта

Экспорт – таможенная процедура, при которой товары вывозятся с таможенной территории Союза для постоянного нахождения за ее пределами [18].

Под экспортом услуг принято понимать:

- строительство предприятием Союза на территории иностранного государства производственных зданий, железных и автомобильных дорог,
- геологоразведочные работы,
- проектные работы,
- обучение иностранных кадров и специалистов за границей,
- оказание транспортных услуг и т.д.

Экспорт товаров (услуг) осуществляется на основании контракта на поставку товара (оказания услуг), заключенного с иностранными партнерами.

Основными документами при экспорте товаров являются:

- внешнеторговый контракт (договор международной купли-продажи товаров);
- таможенная декларация (декларация на товары);
- инвойс (коммерческий счет, счет-фактура);
- транспортные документы (международная товарно-транспортная накладная, авианакладная, коносамент (документ о приемке груза, выдаваемый отправителю при перевозке груза морским путем), железнодорожная накладная и др.);
- лицензии, сертификаты, иные разрешительные документы (если требуется);
- документы, подтверждающие таможенную стоимость товара;
- иные документы, указанные во внешнеторговом контракте (страховой полис, документ, подтверждающий предоплату и др.)

Сделка, связанная с экспортом товаров (услуг), производится в соответствии с экспортным контрактом. Для бухгалтера указанный документ не является первичным, но он выступает основанием для налогообложения экспортной сделки и определяет такие этапы организации учета как: отгрузка, распределение накладных расходов и реализация. Экспортный (внешнеторговый) контракт (договор международной купли-продажи товаров) – коммерческий документ, представляющий собой договор поставки товара и, если необходимо, сопутствующих услуг, согласованный и подписанный экспортером и импортером. Непременным условием этого договора является определение момента перехода права собственности на товар к покупателю. Основные обязанности сторон, структура и содержание договора международной купли-продажи определяются спецификой сделки. Тем не менее, установлены рекомендации к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов. Так, любой договор должен начинаться с преамбулы и заканчиваться подписями и реквизитами сторон. В контракте обязательно должны быть прописаны наименование, вид, тип, сорт, класс, а также количество и стоимость поставляемых товаров. Общие требования к структуре и содержанию внешнеторгового экспортного контракта соответствует общим требованиям к структуре и содержанию импортного

контракта (Таблица 18).

Таможенная декларация. В соответствии с главой 17 Таможенного кодекса ЕАЭС товары, перемещаемые через таможенную границу, подлежат декларированию.

При таможенном декларировании товаров могут применяться следующие виды таможенной декларации:

- декларация на товары;
- транзитная декларация;
- пассажирская таможенная декларация;
- декларация на транспортное средство.

Декларация на товары представляется при помещении товаров под различные таможенные процедуры, за исключением таможенной процедуры таможенного транзита. Декларация на товары выполняет следующие функции:

- содержит исчерпывающий перечень сведений о товаре и внешнеторговой операции;
- подтверждает законность ввоза и вывоза товара.

Декларация на товары должна содержать следующие сведения:

- заявляемая таможенная процедура;
- сведения о декларанте, таможенном представителе, об отправителе и о получателе товаров;
- сведения об используемых транспортных средствах;
- сведения о товарах: наименование; описание; коды по товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности; наименование страны происхождения; наименование страны отправления (назначения); описание упаковок; вес брутто и вес нетто, таможенная стоимость; статистическая стоимость;
- сведения об исчислении таможенных платежей: ставки; применяемые льготы; курс валюты; суммы исчисленных таможенных платежей;
- сведения об основных условиях внешнеэкономической сделки и о соблюдении ограничений;
- сведения о производителе товаров;

- сведения, подтверждающие соблюдение условий помещения товаров под таможенную процедуру;

- сведения о представляемых документах;

- сведения о лице, составившем декларацию на товары;

- место и дата составления декларации на товары.

Транзитная декларация – это документ, используемый, в случае, когда товар следует через таможенную территорию транзитом (без уплаты пошлин, налогов и предоставления разрешительной документации). В качестве транзитной декларации могут быть использованы транспортные и коммерческие документы сопровождающие груз, но только при условии, что они содержат всю необходимую информацию для таможни. Но чаще оформляется специальный бланк.

Пассажирская таможенная декларация используется в случае оформления товаров перевозимых физическими лицами и используемых для личного пользования. Например, декларированию с использованием пассажирской таможенной декларации подлежат личные автомобили, временно въезжающие на территорию ЕАЭС, а также товары ввозимые в несопровожаемом багаже (например, посылки из иностранных интернет-магазинов).

Декларация на транспортное средство используется, если границу ЕАЭС пересекает транспортное средство, совершающее международную доставку грузов. Декларация заполняется как на автомобиль, так и морской контейнеровоз, грузовой или пассажирский самолет.

Инвойс (коммерческий счет) – счет, который экспортер должен выписать покупателю одновременно с отгрузкой товаров.

Инвойс свидетельствует о возникновении у покупателя обязательства оплатить товар и является основанием для перечисления денег, кроме того документ используется таможней для обоснования фактурной (контрактной) стоимости товара, расчета и декларирования его таможенной стоимости. Инвойс должен содержать реквизиты продавца и покупателя, описание товара, информацию о количестве, цене за единицу товара и общую сумму платежа в иностранной валюте, базовые условия поставки Инкотермс.

Транспортные документы. При транспортировке товаров на экспорт в зависимости от вида транспорта оформляются различные виды транспортных документов.

При осуществлении международных перевозок экспортного товара автомобильным транспортом экспортер оформляет международную товарно-транспортную накладную (CMR), которая подтверждает факт перевозки груза и расходы, понесенные в связи с осуществлением операции. Вместе с CMR перевозчику передают отгрузочную спецификацию, фактуру-спецификацию, сертификат о качестве, карантинный и ветеринарный сертификаты.

Если перевозка экспортного товара осуществляется авиационным транспортом, то перевозчик должен представить экспортеру авиагрузовую накладную с указанием аэропорта назначения в зарубежном государстве.

При международных железнодорожных перевозках грузов используется железнодорожная накладная международного сообщения. Накладная выписывается грузоотправителем на имя грузополучателя. К каждой накладной прилагается товаросопроводительная документация – отгрузочная спецификация, сертификат о качестве, упаковочный лист и т. д.

Основным документом морской перевозки товара является коносамент, выполняющий следующие основные функции:

- подтверждение факта принятия груза;
- удостоверение заключение договора на перевозку груза морским транспортом.

Коносамент является товарораспорядительным документом.

Еще одним основным документом, применяемым в морских торговых перевозках, служит морская накладная, представляющая собой необоротный транспортный документ применяемый в случаях, когда стороны сделки хорошо знакомы друг с другом и в сделке не применяется документарный аккредитив.

2.7.2 Этапы бухгалтерского учета экспорта товаров

Бухгалтерский учет экспортных операций можно условно разделить на несколько этапов:

- 1 Организация отдельного учета экспортного товара.
- 2 Учет отгрузки и движения экспортного товара от поставщика к покупателю, а так же возникающих накладных расходов.
- 3 Учет реализации экспортной продукции и расчетов с иностранными покупателями.
- 4 Учет расчетов по таможенным платежам (см. 1.3.5 «Таможенные платежи» и 2.1.4 «Учет таможенных платежей»).

2.7.3 Организация отдельного учета экспортного товара

Согласно ст. 164, 165, 172 Налогового кодекса РФ, товары, вывозимые за рубеж в режиме экспорта, облагаются НДС по ставке 0%, соответственно, по таким товарам установлен специальный порядок возмещения из бюджета сумм входного НДС.

На основании подп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ операции по реализации подакцизных товаров в режиме экспорта освобождаются от уплаты акцизов. Однако условием для такого освобождения является представление налогоплательщиком в налоговую инспекцию поручительства банка (в соответствии со ст. 74 НК РФ) или банковской гарантии. Это следует из п. 2 ст. 184 НК РФ.

В связи с этим, экспортер должен организовать ведение отдельного учета сумм НДС, уплаченного за товары, использованные впоследствии в производстве

продукции, предназначенной для реализации на внутреннем рынке и на экспорт. Освобождение экспортных товаров от уплаты акцизов так же возможно только при ведении раздельного учета операций по производству и реализации таких товаров.

Организация-экспортер самостоятельно определяет порядок ведения раздельного учета и закрепляет его в учетной политике. Если заранее невозможно определить страну, куда будет реализована произведенная продукция, то в учетной политике целесообразно предусмотреть способ деления сумм НДС по приобретенным товарам пропорционально стоимости товаров отгруженных за налоговый период по НДС на экспорт и внутри страны.

Обособленное ведение учета экспортных операций позволит организации:

- разделять данные по экспортным операциям, облагаемым НДС по ставке 0 %, и данные по операциям, облагаемым по другим ставкам или освобожденным от налога;
- использовать возможность не начислять НДС по авансам иностранных покупателей;
- осуществлять контроль соблюдения сроков подтверждения права использования нулевой ставки по НДС;
- правильно соотносить объемы отгрузок, в целях исчисления НДС;
- осуществлять контроль за полнотой поступления средств от иностранных покупателей;
- отслеживать момент перехода права собственности на товар, если, согласно международным правилам «Инкотермс», он не совпадает с моментом отгрузки.

2.7.4 Учет отгрузки, движения и накладных расходов при экспорте

Как правило, экспортный контракт предусматривает переход права собственности на отгруженные товары на пути продвижения к иностранному покупателю, а не в момент отгрузки экспортного товара, поэтому рекомендуется использовать счет 45 «Товары отгруженные», а именно субсчет 45-1 «Товары отгруженные экспортные», на котором экспортная продукция находится до отражения в учете реализации (т.е. до момента перехода права собственности на нее к покупателю). Однако субсчет 45-1 не дает экспортеру информации о местонахождении товара. Поэтому для отражения в учете продвижения экспортных товаров от поставщика к грузополучателю по всем этапам пути рекомендуется открывать субсчета второго порядка: «Экспортные товары в пути (указание пункта)».

- 45-1-1 «Экспортные товары по прямым поставкам»;
- 45-1-2 «Экспортные товары в пути на территории Союза»;
- 45-1-3 «Экспортные товары в портах, на складах на территории Союза Ф»;
- 45-1-4 «Экспортные товары в пути за границей»;
- 45-1-5 «Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей»;
- 45-1-6 «Экспортные товары, снятые с экспорта (аннулированные контракты)»;
- 45-1-7 «Экспортные товары отгруженные, но неотфактурованные» (Приложение Б).

Таким образом, отраженная на счете 45 стоимость отгруженных на экспорт товаров показывает, что эти товары находятся в пути, но право собственности на них пока принадлежит российскому продавцу.

Целесообразность использования счета 45 для учета отгруженных на экспорт товаров во многом зависит от того, на каких условиях оговорен переход права собственности на товар. Продавец и покупатель могут указать в контракте любой удобный момент перехода права собственности. 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».

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

В состав накладных расходов по экспорту входят:

- затраты на тару, упаковку готовой продукции на складе;
- расходы по погрузке, разгрузке, перевалке, хранению отгруженной продукции на экспорт;
- сертификация экспортных товаров;
- плата банку как агенту валютного контроля;
- оплата за квоты, лицензии;
- транспортировка товара, как по территории Союза, так и за рубежом;
- страхование груза;
- таможенное оформление (таможенные сборы и пошлины) и т.д.

Состав указанных расходов у продавца и покупателя определяется базисными условиями поставки «Инкотермс».

Полная фактическая себестоимость экспортной продукции складывается из производственной себестоимости (закупочной стоимости товара) и коммерческих (накладных) расходов.

Учет накладных расходов ведется параллельно с учетом товародвижения на счете 44 «Расходы на продажу», субсчет 1 «Коммерческие расходы по экспорту».

При проведении экспортных операций к счету 44-1 целесообразно открывать субсчета второго порядка:

- 44-1- 1 «Накладные расходы по экспорту в рублях»;
- 44-1-2 «Накладные расходы по экспорту в иностранной валюте»;
- 44-1- 3 «Общоторговые коммерческие расходы по экспорту» (Приложение Б).

По окончании месяца накладные расходы по экспорту списывают на счет 90 «Продажи».

2.7.5 Учет реализации экспортной продукции и расчетов с иностранными покупателями

Товар считается проданным в момент перехода права собственности на него к иностранному покупателю, поэтому на эту дату должен быть выставлен счет-фактура в адрес иностранного покупателя. На указанную дату возникает задолженность иностранного покупателя в размере контрактной цены.

Продажа товаров отражается с использованием счета 90 «Продажи». Экспортная выручка отражается в учете в момент перехода права собственности на товар иностранному покупателю, в следующих оценках:

- по курсу ЦБ РФ на момент зачисления аванса на транзитный валютный счет – при наличии полной предоплаты;
- по курсу ЦБ РФ на момент зачисления аванса на транзитный валютный счет и курсу на момент перехода права собственности пропорционально сумме полученной предоплаты – при наличии частичной предоплаты;
- по курсу Банка России на момент перехода права собственности на товар – при отсутствии предоплаты.

Одновременно в дебет счета 90 «Продажи» списывается себестоимость экспортных товаров с кредита счета 45 «Товары отгруженные» и накладные расходы по экспорту со счета 44 «Расходы на продажу».

Задолженность иностранных покупателей рекомендуется учитывать на субсчете «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками», открываемому к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Для отражения в учете развер-

нудой информации о формах расчета с иностранными покупателями к счету 62 рекомендуется открывать следующие субсчета:

62-1-1 «Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо»;

62-1-2 «Расчеты с иностранными покупателями по документам на акцепте»;

62-1-3 «Расчеты с иностранными покупателями по открытому счету»;

62-1-4 «Расчеты с иностранными заказчиками по удержанным суммам»;

62-1-5 «Расчеты с иностранными покупателями по предоставленному коммерческому кредиту» и др. (Приложение Б).

2.7.6 Общая схема учета реализации товаров на экспорт

В процессе осуществления экспортных операций, возникают соответствующие факты хозяйственной жизни. Комплекс бухгалтерских записей для отражения экспорта в учете представлен в таблице 20:

Таблица 20 – Отражение экспортных операций на счетах бухгалтерского учета

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
Отражена отгрузка экспортных товаров иностранному покупателю по производственной себестоимости	45	10,41,43
Экспортный товар прибыл в порт или на пограничный железнодорожный пункт, принят без расхождений по количеству	45 субсчет «Экспортные товары в портах (на пограничных пунктах) на территории Союза»	45 субсчет «Экспортные товары в пути на территории Союза»
Товар погружен на борт судна и отправлен за границу	45 субсчет «Экспортные товары на борту судна»	45 субсчет «Экспортные товары в портах (на пограничных пунктах) на территории Союза»
Товар прибыл в порт назначения и принят на склад	45 субсчет «Экспортные товары в портах (на пограничных пунктах) за рубежом»	45 субсчет «Экспортные товары на борту судна»

Продолжение таблицы 20

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
Отражен момент перехода права собственности на товар покупателю (отражена выручка в учете)	62	90
После перехода права собственности списан отгруженный товар по производственной себестоимости	90	45
Отражены накладные расходы по реализации экспортных товаров на сумму расходов без НДС	44	60,76
Отражена сумма НДС по накладным расходам	19	60,76
Оплачены экспортером накладные расходы	60,76	51
Начислена экспортная пошлина	90	68,76
Начислены таможенные сборы	44	76
Уплачены таможенные сборы и пошлины	68,76	51,52
Списаны на реализацию накладные расходы, связанные с экспортом	90	44
На валютный счет зачислена валютная выручка от иностранного покупателя	52 -1-1	62
Отражена курсовая разница по расчетам с иностранными покупателями (+/-)	62(91)	91(62)
Отражена курсовая разница по расчетам с таможенным органом (+/-)	76 (91)	91 (76)
Финансовый результат от реализации продукции на экспорт	90 (99)	99 (90)
Сальдо прочих доходов и расходов	91 (99)	99 (91)

В конце месяца счет 90 «Продажи» закрывается и определяется финансовый результат от реализации товаров на экспорт.

Так же в конце месяца сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 91, определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

2.7.7 Учет НДС при экспорте товаров

При приобретении товаров или материалов (сырья), услуг, работ для производства собственной продукции в стоимость единицы материальных ценностей (работ, услуг) включен НДС, уплаченный поставщику. В дальнейшем при перепродаже товара или реализации продукции собственного производства на территории РФ организация обязана исчислить и уплатить в бюджет сумму налога на добавленную стоимость по ставке 10% или 20% от суммы реализации. В случае реализации товара или продукции иностранному покупателю налогообложение НДС производится по ставке 0% (п. 1 ст. 164 НК РФ). Указанная ставка применяется только при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, в течение 180 дней. Если по истечении указанного срока организация не представила пакет документов то, реализация товаров на экспорт облагается НДС по ставкам 10% или 20%. НДС, исчисленный к уплате при не подтверждении экспорта в течение 180 дней в будущем можно будет принять к вычету, если налогоплательщик все-таки соберет пакет документов, подтверждающих нулевую ставку НДС (п. 9 ст. 165, п. 3 ст. 172 НК РФ). Если налогоплательщик не собирается подтверждать ставку 0% в будущем, то НДС, исчисленный по ставке 10% или 20% можно учесть в составе прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Для отражения в учете экспортного НДС необходимо составить следующие записи (таблица 21).

Таблица 21 – Отражение НДС по экспортным операциям на счетах бухгалтерского учета

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
Записи, составляемые в учете до истечения 180 дней		
Оприходованы на склад материальные ценности	41	60
Отражена сумма «входного» НДС по приобретенным материальным ценностям	19	60
С расчетного счета перечислены средства поставщику	60	51
Отгружены товары или продукция на экспорт	62	90-1

Продолжение таблицы 21

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
Списана себестоимость реализованных на экспорт товаров или продукции	90-2	41
Списаны расходы на продажу	90-2	44
На транзитный валютный счет зачислены средства от покупателя	52-1-1	62
Отражена курсовая разница по расчетам с покупателями: положительная (отрицательная)	62(91-2)	91-1(62)
Отражен финансовый результат от реализации товара или продукции на экспорт: прибыль (убыток)	90-9 (99)	99 (90-9)
Отражен финансовый результат по прочим операциям: прибыль (убыток)	91-9 (99)	99 (91-9)
Принят к вычету «входной» НДС по приобретенным материальным ценностям	68-2-1«НДС к начислению»	19
Записи, составляемые в учете по истечении 180 дней		
Начислен НДС по неподтвержденному экспорту	68-2-2«НДС к возмещению»	68-2-1«НДС к начислению»
Принят к вычету «входной» НДС по приобретенным материальным ценностям	68-2-1«НДС к начислению»	19
НДС перечислен в бюджет	68-2-1«НДС к начислению»	51
Возвращен НДС, начисленный по неподтвержденному экспорту	51	68-2-2«НДС к возмещению»
Записи, составляемые в учете в случае отсутствия возможности подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС		
Отражена сумма НДС, начисленная по не подтвержденному экспорту	90-3	68-2-2«НДС к возмещению»
Отражено постоянное налоговое обязательство	99	68-1

В процессе ведения учета экспортного НДС особое внимание следует обратить на следующие моменты:

- необходимость ведения учета НДС, относящегося к прямым затратам, связанным с экспортом;
- необходимость распределения косвенных затрат предприятия с целью отнесения соответствующей части НДС на экспорт;
- правильное оформление документов, содержащих информацию по НДС;
- строгое соблюдение сроков оформления документов, подтверждающих право на налоговые вычеты по НДС;
- соблюдение правил восстановления НДС, принятого к вычету, но позже отнесенного к экспортным операциям;

– соблюдение сроков учета НДС при экспорте товаров по неподтвержденным и по подтвержденным в более поздний срок поставкам.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Приведите определение понятия «Экспорт».
- 2 Что принято понимать под экспортом услуг?
- 3 Перечислите основные документы, оформляемые при экспортных операциях. Охарактеризуйте их содержание и назначение.
- 4 Перечислите основные этапы отражения в бухгалтерском учете экспортной сделки.
- 5 Какими бухгалтерскими записями оформляется отгрузка продукции (товаров) на экспорт?
- 6 Поясните необходимость и порядок применения счета 45 «Товары отгруженные» при отражении экспортных операций в бухгалтерском учете.
- 7 Перечислите виды накладных расходов, возникающих при реализации продукции и товаров на экспорт?
- 8 Каким образом должен быть организован учет накладных расходов?
- 9 Какими записями оформляется в учете возникновение и списание коммерческих расходов, связанных с реализацией продукции/товаров на экспорт?
- 10 Укажите особенности расчетов по НДС при вывозе товаров с таможенной территории Союза в режиме экспорта?
- 11 Какие субсчета рекомендуется открывать к счету 62 для отражения информации о формах расчета с иностранными покупателями?
- 12 Опишите общую схему организации учета реализации товаров на экспорт.

2.8 Учет товарообменных операций

Цель изучения темы: Усвоить порядок организации бухгалтерского учета товарообменных операций.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- понятие и сущность товарообменных операций;
- правила организации бухгалтерского учета товарообменных операций.

уметь:

– применять методы ведения бухгалтерского учета при совершении товарообменных операций.

владеть:

– приемами и способами ведения бухгалтерского учета товарообменных операций.

В процессе проведения товарообменных операций происходит обмен одного товара на равный по стоимости другой товар. Участниками сделки выступают резиденты разных стран.

В процессе товарообменной операции экспортер передает товар импортеру, но оплата осуществляется путем компенсации встречной поставки товара, а не деньгами.

Внешнеторговые товарообменные операции осуществляются по следующей схеме:

- предприятие заключает контракт с иностранным партнером-поставщиком;
- поставщик осуществляет отгрузку товара на условиях товарообмена;
- покупатель в качестве платы за импортированный товар отгружает поставщику встречный товар, указанный в контракте.

При этом каждая сторона самостоятельно заключает дополнительные контракты:

- на международную перевозку грузов с транспортной компанией;
- со страховой компанией;
- с банком для предоставления гарантий по сделке.

При заключении внешнеторгового договора, предусматривающего обмен товарами, каждая из сторон выступает одновременно как в роли продавца, так и в роли покупателя, поэтому бухгалтерский учет по такому договору сочетает учет приобретения импортных товаров и учет реализации экспортных товаров.

Если обязательства по поставке товаров по контракту, предусматривающему обмен, первым выполнил российский поставщик, то в бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи (таблица 22):

Таблица 22 – Учет товарообменных операций, когда обязательства по поставке товаров первым выполнил российский поставщик

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Отгружены перевозчику экспортные товары	45	41, 43
Отражены расходы по реализации экспортных товаров	44	60, 76
Приняты к учету импортные товары по стоимости переданных товарно-материальных ценностей на дату перехода права собственности	07, 08, 10, 41	60
Начислена выручка за реализованные экспортные товары по стоимости полученных товаров	62	90-1
Списана фактическая стоимость отгруженных экспортных товаров	90-2	45
Погашена взаимная задолженность по бартерному контракту	60	62
Отражены расходы, связанные с приобретением импортных товаров (таможенные платежи, транспортные расходы)	07, 08, 10, 41	60, 76
Начислен НДС, подлежащий уплате на таможне	19	68
Начислен акциз, подлежащий уплате на таможне	19	68
Перечислен НДС, подлежащий уплате на таможне	68	51
Перечислен акциз, подлежащий уплате на таможне	68	51
Принята к вычету сумма НДС, фактически уплаченная на таможне	68	19
Списаны расходы по реализации экспортных товаров	90-7	44
Определен финансовый результат от реализации экспортных товаров	90 (99)	99 (90)

В том случае, если обязательства по поставке товаров по контракту, предусматривающему обмен, первым выполнил иностранный поставщик, в бухгалтерском учете необходимо сделать записи, указанные в таблице 23:

Таблица 23 – Учет товарообменных операций, когда обязательства по поставке товаров первым выполнил иностранный поставщик

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Приняты к учету импортные товары	002	
Отражены расходы, связанные с приобретением импортных товаров	07, 08, 10, 41	60
Начислен НДС, подлежащий уплате на таможне	19	68
Перечислен НДС, подлежащий уплате на таможне	68	51
Отгружены экспортные товары перевозчику	45	41, 43
Отражены расходы, связанные с реализацией экспортных товаров	44	60, 76
Начислена выручка за реализованные экспортные товары в сумме по контракту на дату перехода права собственности	62	90-1
Списана фактическая себестоимость отгруженных экспортных товаров	90-2	45
Приняты к учету импортные товары по стоимости переданных экспортных товаров	07, 08, 10, 41	60
Погашена взаимная задолженность по бартерному контракту	60	62
Принята к вычету сумма НДС, фактически уплаченная на таможне	68	19
Списаны расходы по реализации экспортных товаров	90-7	44
Определен финансовый результат от реализации экспортных товаров	90 (99)	99 (90)

Большое значение для организации бухгалтерского учета играет оценка обмениваемых товаров. Полученные товары необходимо принимать к учету по контрактной цене передаваемых товаров, а выручку необходимо отражать по контрактной цене полученных товаров.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Укажите особенность внешнеторговых товарообменных операций?
- 2 Какие этапы включает схема проведения внешнеторговой товарообменной операции.
- 3 Приведите записи, составляемые в учете для отражения товарообменных операций, когда обязательства по поставке товаров первым выполнил иностранный поставщик.

4 Приведите записи, составляемые в учете для отражения товарообменных операций, когда обязательства по поставке товаров первым выполнил российский поставщик.

3 Анализ внешнеэкономической деятельности

3.1 Основы экономического анализа внешнеэкономической деятельности

Цель изучения темы: усвоить значение и основы экономического анализа внешнеэкономической деятельности хозяйствующего субъекта.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- сущность экономического анализа внешнеэкономической деятельности;
- цель, задачи и источники информации анализа внешнеэкономической деятельности;
- значение экономического анализа в управлении организации, осуществляющей внешнеэкономическую деятельность;
- приемы и способы проведения анализа импортных операций хозяйствующего субъекта

уметь:

- определять основные объекты анализа внешнеэкономической деятельности;
- определять источники информации необходимые для проведения анализа различных объектов

владеть:

- навыками формулирования задач, стоящих перед анализом различных объектов.

Анализ внешнеэкономической деятельности предприятия является составной частью комплексного экономического анализа деятельности предприятия и необходимой предпосылкой осуществления квалифицированного менеджмента, поскольку позволяет руководству проследить динамику изменения величины импорта и экспорта; выявить причины отклонений, вскрыть проблемные зоны; провести обоснован-

ванное стратегическое планирование в сфере внешнеэкономической деятельности, наметить пути повышения эффективности внешнеэкономической деятельности.

Цель анализа внешнеэкономической деятельности заключается в изучении внешнеэкономических сделок предприятия с целью определения их влияния на основные показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Основными объектами анализа являются обязательства по импортным и экспортным контрактам; экспортная выручка; себестоимость импортных товаров; коммерческие расходы по импорту и экспорту; финансовые результаты от реализации товаров на экспорт, а так же эффективность импортных и экспортных операций.

В связи с этим, задачи анализа внешнеэкономической деятельности состоят в следующем:

- оценка уровня и качества выполнения обязательств по контрактам с иностранными партнерами;
- выявления объема, доли импортных товаров в общем объеме приобретенных товаров, оценка динамики этих показателей;
- выявление объема, доли экспортной выручки в ее общем объеме, оценка динамики этих показателей;
- оценка структуры и динамики накладных расходов, возникающих в процессе осуществления импортных и экспортных операций;
- оценка эффективности использования оборотного капитала в процессе осуществления импортных и экспортных операций и др.

Всестороннее изучение деятельности хозяйствующего субъекта на внешнем рынке достигается путем использования различных источников информации и системы показателей, совокупности различных способов и приемов экономического анализа.

В процессе анализа внешнеэкономической деятельности в качестве источников информации могут быть использованы:

– Нормативно-правовые акты, регулирующие ВЭД предприятия: нормативные акты государственного регулирования, заключенные предприятием с иностранными партнерами соглашения, контракты, учредительные документы

– Первичные документы:

а) внешнеторговые контракты, различные договоры, например на транспортировку, страхование товаров;

б) коммерческие документы: спецификации, отгрузочные и упаковочные листы, инвойсы и др.;

в) транспортные документы: товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная, коносамент, авианакладная и другие документы, свидетельствующие о перевозке товаров;

г) платежные документы, подтверждающие перечисление средств поставщику импортных товаров, получение валютной выручки, оплату накладных расходов;

д) таможенные декларации;

– показатели бизнес-плана;

– результаты маркетинговых исследований;

– материалы рекламного характера;

– техническая документация;

– информация, содержащаяся в периодических изданиях;

– материалы аудиторских проверок, ревизий;

– результаты специальных статистических исследований и тому подобное.

Но основными источниками информации для анализа внешнеэкономической деятельности являются данные бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Методика анализа внешнеэкономической деятельности предприятия представляет собой совокупность специфических приемов и способов исследования, а также включает разработку системы аналитических показателей.

В анализе внешнеэкономической деятельности предприятия используются приемы и способы, характерные для экономического анализа в целом, в частности, абсолютные, относительные и средние величины; аналитические группировки; ба-

лансовый метод; факторный анализ; метод сравнения и т.д.

Абсолютные показатели получают либо непосредственным подсчетом данных, извлеченных из источников информации, названных выше, либо расчетным путем. Абсолютное отклонение, т.е. разница между двумя абсолютными одноименными показателями, является примером расчетного абсолютного показателя.

К абсолютным показателям, характеризующих внешнеэкономическую деятельность предприятия относятся: объем импорта и экспорта; величина накладных расходов, связанных с осуществлением импортных и экспортных сделок; количество полученных рекламаций; сумма рекламаций; объем импорта или экспорта новых товаров и т.д.

Относительные показатели используют для анализа количественных соотношений, например, плана и его выполнения, динамики, структуры, эффективности и т.п.

Относительные величины планового задания представляют собой соотношение предусмотренного планом показателя и соответствующего фактически достигнутого, такие величины отражают степень реализации плановых заданий.

Относительные величины динамики определяются как отношение показателя отчетного года к его уровню в предшествующем году.

Сопоставление структуры совокупности за разные периоды позволяет установить структурные сдвиги в динамике.

Относительные величины эффективности – это соотношение эффекта с ресурсами или затратами.

Примером относительных показателей, в целом, могут служить: индексы стоимости; индексы физического объема; уровень исполнения экспортных обязательств по качеству продукции; коэффициент оборачиваемости оборотного капитала; уровень коммерческих расходов; товарная структура экспорта; структура накладных расходов, связанных с импортом; эффективность экспорта; эффективность приобретения и использования импортного оборудования и т.д.

В процессе анализа большое значение имеют средние величины, позволяющие обобщить совокупность типичных, однородных показателей. Они позволяют абстра-

гироваться от случайных значений и колебаний. Средняя величина отражает типичный уровень признака в данной совокупности единиц, поэтому метод средних величин используют в сочетании с методом группировок. К средним величинам, исчисляемым в процессе анализа внешнеэкономической деятельности, относят, например, средний уровень цен на товары предприятия, обращающиеся во внешнеторговом обороте; средние темпы роста экспортного товарооборота; средний уровень стоимостного и количественного объема импорта товаров и т.п.

Аналитические группировки позволяют выявить взаимосвязи между факторными и результативными признаками совокупности. Данный тип группировки широко применяется для выявления взаимосвязи между двумя и более взаимозависимых признаков. С помощью аналитических группировок изучают, например, состав импортных товаров различных видов и назначений, состав производственных подразделений по степени выполнения плана производства экспортной продукции, снижению ее себестоимости и т.д.

Балансовый метод предполагает сопоставление некоторых взаимосвязанных показателей, с целью выявления их взаимного влияния, а также определения резервов увеличения эффективности внешнеэкономической деятельности. Балансовый метод, как правило, служит для отражения пропорций, соотношений двух групп уравновешенных показателей, итог которых должен быть тождественным.

Балансовый метод широко используется, например, при анализе обеспеченности предприятия импортными ресурсами, для чего составляется баланс, в котором, с одной стороны, отражается потребность в импортных материальных ресурсах, а с другой стороны – их фактическое наличие; для определения платежеспособности предприятия по экспортным контрактам составляется платежный баланс, в котором сопоставляются платежные средства с платежными обязательствами иностранным контрагентам.

Факторный анализ представляет собой совокупность методов позволяющих изучить и объяснить связи между количественными и качественными признаками показателей, а так же измерить степень влияния факторов на изменение результа-

тивного показателя. Результаты внешнеэкономической деятельности предприятия могут изменяться под влиянием таких факторов как состояние экономической и политической ситуации в странах-партнерах, порядок международных расчетов, рекламная политика предприятия, а так же популярность его на мировом рынке и т.п.

Факторный анализ предполагает, как правило, следующую последовательность действий: отбор факторов; их классификацию и систематизацию; определение формы зависимости и моделирование взаимосвязей между факторами и результативными показателями; расчет влияния факторов и оценка роли каждого из них в изменении величины результативного показателя.

Метод сравнения – это сопоставление изучаемого объекта с уже изученным для нахождения между ними сходства либо различий. С помощью сравнения определяются общие и специфические черты изучаемых явлений, устанавливаются изменения в их уровне и состоянии, выявляются тенденции и закономерности их развития.

Метод сравнения данных в анализе используется, например, при изучении динамики и структуры импорта или экспорта, при определении положения компании на мировом рынке, при выявлении направления развития предприятия и т.д. При этом сравниваются плановые показатели и фактические; показатели прошлых отчетных периодов и текущего; полученные результаты с лучшими или средними мировыми показателями.

Кроме того, осуществление анализа внешнеэкономической деятельности предприятия предусматривает применение таких приемов как построение аналитических таблиц, графиков, диаграмм, гистограмм и т.п.

Использование метода экономического анализа проявляется посредством применения ряда конкретных методик аналитического исследования.

Методика – совокупность приемов и способов, применяемых в определенной последовательности, выбор которых определяется целями и задачами анализа, а так же полнотой и содержанием исходной информации.

В настоящее время разработано достаточное количество различных методик анализа внешнеэкономической деятельности организации.

Данному вопросу посвящены работы таких авторов как: Ю. А. Бабаев, В.И. Бариленко, И. В. Лотоцкая, Е. В. Морозова, А. С. Нечаев, А. В. Прокопьева и др. Существующие методики отличаются, прежде всего, подходами к отдельным теоретическим и методическим вопросам анализа, набором и степенью детализации показателей. Но, в то же время, все они включают основные разделы, необходимые для обзора полной картины состояния внешнеэкономической деятельности организации и нацелены на определение эффективности проводимых организацией внешнеэкономических операций. Каждая из них имеет свои достоинства и недостатки. Выбор той или иной методики зависит от особенностей функционирования организации, осуществляющей внешнеэкономическую деятельность и целей, которые ставит ее руководство.

В данном пособии будут рассмотрены основные элементы методики анализа описанной в работе [32], поскольку на наш взгляд данная методика имеет четкую структуру, строго определенный и четко обоснованный набор показателей и в полной мере отвечает целям и задачам освоения основных приемов анализа внешнеэкономической деятельности организации.

3.2 Анализ импортных операций

Цель изучения темы: усвоить основные приемы экономического анализа импортных операций хозяйствующего субъекта.

В результате изучения темы обучающийся должен знать:

- виды и порядок расчета показателей, характеризующих состояние и качество выполнения обязательств по импортным контрактам;
- методику анализа динамики импорта;
- методику анализа накладных затрат по импорту;

– показатели, приемы и способы анализа эффективности импортных операций

уметь:

– подбирать и систематизировать исходную информацию для проведения анализа импортных операций хозяйствующего субъекта по различным направлениям;

– применять различные приемы и способы анализа импортных операций;

– рассчитывать обобщающие показатели, характеризующие результаты импортных операций;

– интерпретировать результаты проведенного анализа.

владеть:

– навыками разработки рекомендации, направленных на повышение эффективности импортных операций хозяйствующего субъекта.

3.2.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по импортным контрактам

В процессе выполнения импортных контрактов неизбежно возникает задолженность перед поставщиками импортных товаров, называемая кредиторской задолженностью. Наличие кредиторской задолженности, может рассматриваться в качестве беспроцентного кредита. Но при этом важно строго следить за сроками ее погашения кредиторской задолженности, поскольку не соблюдение платежной дисциплины неизбежно приводит к возникновению штрафных санкций или предъявлению судебных исков.

Оценка состояния и качества выполнения обязательств по импортным контрактам проводится с использованием следующих групп показателей:

1 Показатели состояния и динамики кредиторской задолженности перед иностранными поставщиками.

2 Показатели, характеризующие погашение кредиторской задолженности.

3 Показатели выполнения импортных контрактов.

4 Показатели оборачиваемости кредиторской задолженности.

Анализ начинают с изучения состояния и динамики кредиторской задолженности организации по импортным контрактам. Такой анализ предполагает определение абсолютного изменения импорта, темпов роста и прироста стоимости импорта. Анализ целесообразно проводить за ряд лет.

Важнейшим показателем погашения кредиторской задолженности является коэффициент погашения кредиторской задолженности (формула (7)):

$$K_{\text{погаш}}^{\text{КЗ}} = \frac{KЗ_{\text{погаш}}}{C_{\text{имп}}} \quad (7)$$

где $K_{\text{погаш}}^{\text{КЗ}}$ – коэффициент погашения кредиторской задолженности по импортным контрактам;
 $KЗ_{\text{погаш}}$ – сумма обязательств погашенных за период;
 $C_{\text{имп}}$ – стоимость товаров (услуг) по заключенным импортным контрактам за период.

Если полученный результат превышает норматив, равный единице, то это означает, что за исследуемый период погашение обязательств превысило их образование.

В обратной ситуации – значение коэффициента меньше единицы – свидетельствует о нарушении платежной дисциплины.

Погашение кредиторской задолженности характеризуется так же уровнем просроченной кредиторской задолженности. В процессе анализа рекомендуется составлять соответствующую аналитическую таблицу, данные которой демонстрируют старение кредиторской задолженности, при этом рекомендуется разбивать ее по срокам образования.

Показатель доли просроченной задолженности в общей сумме кредиторской

задолженности по импортным контрактам (формула (8)) – еще один показатель погашения кредиторской задолженности.

$$D_{\text{просроч.КЗ}}^{\text{имп.}} = \frac{KZ_{\text{просроч.}}^{\text{имп.}}}{C_{\text{имп.}}} \quad (8)$$

где $D_{\text{просроч.КЗ}}^{\text{имп.}}$ – доля просроченной кредиторской задолженности в общей сумме кредиторской задолженности по импортным контрактам;
 $KZ_{\text{просроч.}}^{\text{имп.}}$ – просроченная кредиторская задолженность по импортным контрактам за период;
 $C_{\text{имп.}}$ – стоимость товаров (услуг) по импортным контрактам за период.

Положительно оценивается снижение коэффициента в динамике и отсутствие просроченных обязательств.

Далее изучаются предъявленные и удовлетворенные претензии (рекламации) за нарушение условий импортных контрактов. Нарушение сроков оплаты обязательств может привести к штрафным санкциям со стороны поставщика и судебным расходам, что отрицательно повлияет на финансовый результат.

К показателям второй группы относится и коэффициент удовлетворения претензий (формула (9)):

$$K_{\text{удовл.прет.}} = \frac{\text{Прет}_{\text{предъяв.}}}{\text{Прет}_{\text{удовл.}}} \quad (9)$$

где $K_{\text{удовл.прет.}}$ – коэффициент удовлетворения претензий;
 $\text{Прет}_{\text{предъяв.}}$ – сумма предъявленных претензий;
 $\text{Прет}_{\text{удовл.}}$ – сумма удовлетворенных претензий.

Показателем выполнения импортных контрактов является одноименный коэффициент ($K_{\text{вып.}}$), рассчитываемый по формуле (10).

$$K_{\text{вып.}} = \frac{C_{\text{ф.}}}{C_{\text{б.}}} = \frac{C_{i\text{ф.}}Q_{\text{ф.}}}{C_{i\text{б.}}Q_{\text{б.}}} \quad (10)$$

где	C_{ϕ}	– стоимость товаров или услуг по импортным контрактам за анализируемый период;
	C_{ϕ}	– стоимость товаров или услуг) по импортным контрактам за анализируемый период;
	$C_{i\phi}$	– цена импортного контракта фактические;
	$C_{i\phi}$	– цены при заключении импортного контракта базовые;
	Q_{ϕ}	– физический объем импорта за период фактический;
	Q_{ϕ}	– физический объем импорта по заключенным контрактам предполагаемый.

Нормативное значение коэффициента выполнения импортных контрактов равно единице.

Указанный коэффициент рекомендуется рассчитывать по импорту в целом, по странам-импортерам, отдельным товарным группам, отдельным контрактам, иностранным поставщикам.

Коэффициент оборачиваемости и показатель продолжительности одного оборота кредиторской задолженности в днях – показатели оборачиваемости кредиторской задолженности.

Первый показатель ($K_{об\ КЗ}$), рассчитывается с использованием формулы (11).

$$K_{об\ КЗ} = \frac{B}{KЗ_{н} + KЗ_{к} * 0,5} \quad (11)$$

где	B	– выручка за исследуемый период;
	$KЗ_{н}, KЗ_{к}$	– кредиторская задолженность соответственно на начало и конец отчетного периода

Рост коэффициента оборачиваемости в динамике оценивается положительно, так как это свидетельствует о росте скорости оплаты кредиторской задолженности. Снижение показателя демонстрирует, с одной стороны увеличение поставок в кредит, а с другой стороны ухудшение платежной дисциплины.

Показателем оборачиваемости кредиторской задолженности служит так же показатель продолжительности одного оборота кредиторской задолженности в днях (формула (12)):

$$P_{\text{оборота КЗ}} = \frac{360 \text{ ДН}}{K_{\text{об КЗ}}} = \frac{360 * K_{\text{ЗН}} + K_{\text{ЗК}} * 0,5}{B} \quad (12)$$

Продолжительность одного оборота кредиторской задолженности показывает средний срок оплаты обязательств.

3.2.2 Анализ динамики импорта

В процессе анализа динамики импорта определяются абсолютные изменения его объемов, темпы роста и прироста импорта, а так же товарная структура. Анализ, как правило проводится за ряд периодов.

После этого рекомендуется проведение анализа влияния факторов на изменение импорта. Непосредственное влияние на величину импорта такие факторы как: физический объем импорта, цены на импортные товары и официальный курс ЦБ РФ к иностранной валюте. Взаимосвязь перечисленных факторов выражается моделью (13):

$$C_{\text{имп.}} = \sum_{i=1}^n Q_i C_i K_i \quad (13)$$

где $C_{\text{имп.}}$ – стоимость импорта;
 n – номенклатура импортируемых товаров;
 Q_i – физический объем импорта;
 C_i – контрактная цена;
 K_i – курс иностранной валюты к рублю.

Влияние факторов рекомендуется рассчитать методом цепных подстановок или индексным методом.

3.2.3 Анализ накладных затрат по импорту

Накладными называют затраты, непосредственно связанные с доставкой импортных товаров, уплачиваемые сверх его контрактной стоимости.

Выделяют следующие направления анализа накладных затрат по импорту:

1 Определение абсолютного изменения затрат, их темпа роста и прироста, то есть проводится анализ динамики накладных затрат по импорту.

2 Определение доли соответствующих видов накладных затрат по импорту в их общей сумме и определение абсолютного изменения каждого вида затрат – то есть проводится анализ структуры затрат.

С целью оценки целесообразности произведенных накладных затрат рассчитывается относительный уровень накладных затрат, показывающий сколько копеек произведенных затрат приходится на один рубль контрактной стоимости импортных товаров. Показатель определяется с использованием формулы (14).

$$d_{\text{накл}} = \frac{Z_{\text{накл}}}{Z_{\text{контракт}}} \quad (14)$$

где $d_{\text{накл}}$ – относительный уровень накладных затрат по импорту;
 $Z_{\text{накл}}$ – накладные затраты по импорту;
 $Z_{\text{контракт}}$ – контрактная стоимость импортных товаров.

3.2.4 Анализ эффективности импортных сделок

Получение валового дохода от продажи импортных товаров является основным критерием экономического эффекта от проведения импортных сделок. Данный показатель рассчитывается как разница между продажной и покупной стоимостью

импортных товаров.

В процессе анализа эффективности импортных операций используется относительный показатель, определяемый отношением дохода или прибыли от импортных операций к сумме расходов, формирующих себестоимость импортируемого актива или к величине используемых ресурсов.

Анализ отдачи от затрат по импортным операциям выступает одним из этапов анализа эффективности импорта.

Алгоритм проведения анализа следующий:

1 Определяется отдача от понесенных затрат по импорту или эффективность импортных сделок (формула (15)):

$$\mathcal{E} = \frac{B}{Z} * 100\% \quad (15)$$

где \mathcal{E} – эффективность импорта;
 B – нетто-выручка от продажи импортных товаров;
 Z – полная себестоимость импортных товаров.

2 Проводится анализ влияния факторов на эффективность импорта. При расчете учитываются такие факторы как: продажная цена закупаемого импортного товара, его контрактная стоимость и уровень накладных затрат по импорту. Взаимосвязь факторов можно выразить формулой (16):

$$\mathcal{E} = \frac{B}{Z} * 100\% = \frac{QP}{QC + Z_{\text{накл}}} * 100\% = \frac{QP}{QC + QCd_{\text{накл}}} * 100\% \quad (16)$$

где P – продажная цена импортного товара;
 Q – объем продаж импортных товаров;
 C – контрактная цена импортного товара;
 $Z_{\text{накл}}$ – накладные затраты, связанные с доставкой импортного товара;
 $d_{\text{накл}}$ – удельный вес накладных затрат.

При проведении факторного анализа эффективности импортных сделок рекомендуется использование метода цепных подстановок.

В развитие анализа отдачи от затрат по импортным операциям проводится анализ отдачи от ресурсов, вложенных в импортные операции. Экономическая эффективность использования ресурсов в импортных операциях характеризуется коэффициентом оборачиваемости оборотного капитала (формула (17)):

$$K_{об\ OK} = \frac{B}{OK} \quad (17)$$

где $K_{об\ OK}$ – коэффициент оборачиваемости оборотного капитала;
 OK – средняя величина оборотного капитала.

Коэффициент оборачиваемости оборотного капитала характеризует количество оборотов оборотного капитала или отражает сумму выручки от реализации импортных товаров, приходящуюся на каждый рубль оборотного капитала. Под оборотным капиталом, в данном случае подразумеваются запасы, дебиторская задолженность, финансовые вложения и денежные средства.

Оценка влияния факторов (количественная и качественная) на прирост коэффициента оборачиваемости оборотного капитала проводится с использованием приемов факторного анализа, с этой целью формулу (17) необходимо преобразовать в модель (формула (18)), показывающую взаимосвязь таких факторов как эффективность импорта и число оборотов оборачиваемости оборотного капитала:

$$K_{об\ OK} = \frac{B}{OK} = \frac{B}{3} * \frac{3}{OK} = \Xi K_{об\ уточ} \quad (18)$$

где $B/3 = \Xi$ – эффективность импорта;
 $3/OK = K_{об\ уточ}$ – уточненное значение оборачиваемости оборотного капитала, в оборотах.

Факторный анализ оборачиваемости оборотного капитала можно провести, используя метод цепных подстановок.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Перечислите показатели, используемые для оценки состояния и качества выполнения обязательств по импортным контрактам?
- 2 Охарактеризуйте порядок проведения анализа динамики импортных операций?
- 3 Укажите основные направления анализа накладных затрат по импорту?
- 4 В какой последовательности проводится анализ отдачи от затрат по импортным операциям?

3.3 Анализ экспортной деятельности

Цель изучения темы: усвоить основные приемы экономического анализа экспортных операций хозяйствующего субъекта.

В результате изучения темы обучающийся должен

знать:

- виды и порядок расчета показателей, характеризующих состояние и качество выполнения обязательств по экспортным контрактам
- методику анализа динамики экспорта;
- методику анализа коммерческих затрат по экспорту;
- показатели, приемы и способы анализа эффективности экспортных операций

уметь:

- подбирать и систематизировать исходную информацию для проведения анализа экспортных операций хозяйствующего субъекта по различным направлениям;
- применять различные приемы и способы анализа экспортных операций;

– рассчитывать обобщающие показатели, характеризующие результаты экспортных операций;

– интерпретировать результаты проведенного анализа.

владеть:

– навыками разработки рекомендации, направленных на повышение эффективности экспортных операций хозяйствующего субъекта.

Анализ экспортером результатов внешнеторговой деятельности осуществляется в следующем порядке:

1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по экспортным контрактам.

2 Анализ динамики экспортных операций.

3 Анализ коммерческих расходов по экспортным операциям.

4 Анализ эффективности экспортных сделок.

3.3.1 Оценка состояния и качества выполнения обязательств по экспортным контрактам

Анализ состояния и качества выполнения обязательств по экспортным контрактам проводится с использованием системы показателей, которые можно подразделить на следующие группы:

1 Показатели состояния и динамики дебиторской задолженности.

2 Показатели, характеризующие погашение дебиторской задолженности.

3 Показатели выполнения экспортных контрактов.

4 Показатели оборачиваемости дебиторской задолженности.

Анализ начинают с изучения состояния и динамики дебиторской задолженности организации по экспортным контрактам. Такой анализ предполагает определение изменения импорта в абсолютных показателях, темпов роста и прироста сто-

имости экспорта. Анализ целесообразно проводить за ряд лет.

К показателям второй группы относят:

1 Коэффициент погашения дебиторской задолженности.

2 Уровень просроченной дебиторской задолженности

3 Доля просроченной задолженности в общей сумме дебиторской задолженности по экспортным контрактам.

4 Количество и доля предъявленных и удовлетворенных претензий за нарушение условий экспортных контрактов.

5 Коэффициент удовлетворения претензий.

Коэффициент погашения дебиторской задолженности по экспортным контрактам рассчитывается как отношение суммы оплаченной покупателями за период и выручки по экспортным контрактам за тот же период. Если полученное значение показателя больше единицы, то это означает, что сумма оплаты от покупателей превысила размер полученной экспортной выручки. При определении уровня просроченной дебиторской задолженности осуществляется ранжирование дебиторской задолженности по экспортным контрактам по срокам образования.

Третий показатель – доля просроченной задолженности в общей сумме дебиторской задолженности по экспортным контрактам определяется отношением суммы просроченной дебиторской задолженности по экспортным контрактам к выручке по экспортным контрактам за исследуемый период. Предприятие должно стремиться к отсутствию просроченной задолженности или снижению коэффициента в динамике.

При анализе количества и доли, предъявленных и удовлетворенных претензий за нарушение условий экспортных контрактов целесообразно составление аналитической таблицы с отражением в ней величины претензий покупателей, доли контрактов по которым предъявлены претензии, а так же размера и доли удовлетворённых претензий. Важным моментом выступает анализ причин и факторов, вызвавших нарушение условий внешнеторговых договоров.

Коэффициент удовлетворения претензий определяется отношением суммы предъявленных претензий покупателей экспортной продукции к сумме удовлетво-

ренных экспортером претензий

Важнейшим показателем выполнения экспортных контрактов является одноименный коэффициент ($K_{\text{вып}}$), рассчитываемый по формуле (19):

$$K_{\text{вып}} = \frac{B_{\text{ф}}}{B_{\text{б}}} = \frac{P_{\text{ф}}Q_{\text{ф}}}{P_{\text{б}}Q_{\text{б}}}, \quad (19)$$

- где
- $B_{\text{ф}}$ – выручка по экспортным контрактам за период фактическая;
 - $B_{\text{б}}$ – предполагаемая выручка согласно заключенным экспортным контрактам за период;
 - $P_{\text{ф}}$ – цены, сложившиеся фактически в процессе исполнении экспортного контракта;
 - $P_{\text{б}}$ – цены при заключении экспортного контракта базовые;
 - $Q_{\text{ф}}$ – физический объем экспорта за период фактический;
 - $Q_{\text{б}}$ – предполагаемый физический объем экспорта согласно заключенным экспортным контрактам.

Показатель рассчитывается как по всей совокупности экспортных операций в целом, так и по странам-экспортерам, товарным группам и отдельным контрактам.

Величина показателя зависит от уровня контрактных цен, а так же от физического объема экспорта. Степень влияния указанных факторов на экспортную выручку определяется с помощью приемов факторного анализа.

Дополнительными показателями позволяющими оценить степень исполнения экспортером обязательств являются показатели, представленные в таблице 24.

Таблица 24 – Показатели оценки степень исполнения экспортером обязательств

Показатель	Алгоритм расчета показателя	Обозначение показателей
Уровень исполнения экспортных обязательств по качеству продукции, $I_{\text{Э кач}}$, %	$I_{\text{Э кач}} = \frac{\sum_1^n K_{\text{Э кач } i}}{n} * 100 \%$	$\sum_1^n K_{\text{Э кач } i}$ – количество сделок, выполненных с соблюдением обязательств по качеству поставляемой на экспорт продукции n – количество экспортных сделок
Уровень исполнения экспортных обязательств по количеству поставленной продукции, $I_{\text{Э кол}}$, %	$I_{\text{Э кол}} = \frac{\sum_1^n K_{\text{Э кол } i}}{n} * 100 \%$	$\sum_1^n K_{\text{Э кол } i}$ – количество сделок, выполненных с соблюдением обязательств по объему экспортных поставок

Продолжение таблицы 24

Показатель	Алгоритм расчета показателя	Обозначение показателей
Своевременность доставки экспортной продукции, $I_{Э \text{ срок}}, \%$	$I_{Э \text{ срок}} = \frac{\sum_1^n K_{Э \text{ срок } i}}{n} * 100\%$	$\sum_1^n K_{Э \text{ срок } i}$ – количество сделок, выполненных с соблюдением обязательств по срокам поставки экспортной продукции
Своевременность передачи внешнеэкономической документации, $I_{Э \text{ док}}, \%$	$I_{Э \text{ док}} = \frac{\sum_1^n K_{Э \text{ док } i}}{n} * 100\%$	$\sum_1^n K_{Э \text{ док } i}$ – количество экспортных сделок, выполненных с соблюдением сроков передачи документации
Уровень соблюдения валютного законодательства при осуществлении экспортной сделки, $I_{Э \text{ вал.зак}}, \%$	$I_{Э \text{ вал.зак.}} = \frac{\sum_1^n K_{Э \text{ вал.зак. } i}}{n} * 100\%$	$\sum_1^n K_{Э \text{ вал.зак. } i}$ – количество экспортных сделок, выполненных с соблюдением валютного законодательства
Уровень соблюдения таможенного законодательства при осуществлении экспортной сделки, $I_{Э \text{ там.зак}}, \%$	$I_{Э \text{ там.зак.}} = \frac{\sum_1^n K_{Э \text{ там.зак. } i}}{n} * 100\%$	$\sum_1^n K_{Э \text{ там.зак. } i}$ – количество экспортных сделок, выполненных с соблюдением таможенного законодательства
Затраты на устранение несоответствий при осуществлении экспортной сделки, $Z_{\text{несотв.}}$, руб.	$Z_{\text{несотв.}} = \sum_1^n Z_{\text{несотв. } i}$	$Z_{\text{несотв. } i}$ – затраты на устранение несоответствий при выполнении i -ГО экспортного контракта
Доля затрат на устранение несоответствий в общей выручке от экспорта, $I_{\text{несотв. } i}, \%$		
по отдельной сделке	$I_{\text{несотв. } i} = \frac{Z_{\text{несотв. } i}}{V_i} * 100\%$	V_i – выручка от экспорта, руб.
в целом по экспортным поставкам	$I_{\text{несотв. } i} = \frac{\sum_1^n Z_{\text{несотв. } i}}{\sum_1^n V_i} * 100\%$	

В качестве показателей, характеризующих оборачиваемость дебиторской задолженности, применяются:

- 1 Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности.
- 2 Продолжительность одного оборота в днях.

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности ($K_{об \text{ ДЗ}}$) может рассчитываться как по выручке от продаж, так и по себестоимости продаж (формулы (20,21)):

$$K_{об \text{ ДЗ}} (\text{по выручке}) = \frac{B}{ДЗ_{н} + ДЗ_{к} * 0,5} \quad (20)$$

где $ДЗ_{н}$ – дебиторская задолженность на начало отчетного периода;

$$KЗ_k - \text{дебиторская задолженность на начало отчетного периода.}$$

$$K_{\text{об ДЗ}} (\text{по себестоимости продаж}) = \frac{\text{Себестоимость продаж}}{ДЗ_n + ДЗ_k * 0,5} \quad (21)$$

Рост коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности в динамике является положительным моментом, так как свидетельствует о сокращении сроков оплаты счетов покупателями.

Продолжительность одного оборота в днях ($P_{\text{оборота ДЗ}}$) характеризует средний срок оплаты счетов покупателями и определяется по формуле (22).

$$P_{\text{оборота ДЗ}} = \frac{360 \text{ ДН}}{K_{\text{об ДЗ}}} = \frac{360 * ДЗ_n + ДЗ_k * 0,5}{В} \quad (22)$$

Положительной динамикой считается снижение уровня данного показателя.

3.3.2 Анализ динамики экспорта

В процессе анализа динамики экспортных операций рассчитывается абсолютное изменение экспорта, темп роста и темп прироста экспорта, а так же его товарная структура. Анализ проводится с целью определения изменений стоимости, физического объема и товарной структуры экспорта.

После указанного этапа исследуется влияние факторов на изменения экспортной выручки (V). К основным факторам, влияющим на изменение выручки относятся: физический объем экспорта, контрактные цены, официальный курс ЦБ РФ к иностранной валюте. Взаимосвязь указанных факторов выражается формулой (23):

$$V = \sum_{i=1}^n Q_i P_i K_i \quad (23)$$

- где n – номенклатура (число) экспортируемых товаров;
 Q_i – физический объем экспорта;
 P_i – контрактная цена;
 K_i – официальный курс иностранной валюты к рублю.

Влияние факторов рекомендуется определять, применяя индексный метод.

3.3.3 Анализ коммерческих расходов по экспортным операциям

К коммерческим расходам относят затраты, связанные с продажей экспортной продукции.

В процессе анализа рассчитываются абсолютные изменения, темпы роста и прироста коммерческих расходов – показатели динамики. Так же проводится анализ структуры коммерческих расходов, который предполагает определение доли каждого вида коммерческих расходов в их общей величине, относительное и абсолютное изменение каждого вида расходов. Анализ рекомендуется выполнять в товарном разрезе, с последующим обобщением данных.

Следующий этап предполагает определение взаимосвязи изменения коммерческих расходов по экспорту и себестоимости продукции, отгруженной на экспорт. Рассчитывается относительный уровень коммерческих расходов, связанных с экспортом продукции (формула (24)) и его изменение за разные отчетные периоды.

$$d_{\text{ком}} = \frac{З_{\text{ком}}}{С_{\text{продаж}}} \quad (24)$$

- где $d_{\text{ком}}$ – относительный уровень коммерческих расходов по экспорту;
 $З_{\text{ком}}$ – величина коммерческих расходов по экспорту;
 $С_{\text{продаж}}$ – производственная себестоимость проданной на экспорт продукции.

3.3.4 Анализ эффективности экспортных сделок

В процессе анализа эффективности экспортных сделок соотносится полученный эффект с понесенными затратами или ресурсами, использование которых необходимо для достижения указанного эффекта.

В общем виде показатель эффекта экспорта (ЭЭ), рассчитывается следующим образом (формула (25)):

$$\text{ЭЭ} = \text{В} - \text{З} \quad (25)$$

где В – экспортная выручка предприятия, руб.;
З – сумма затрат предприятия, связанных с экспортом продукции (затраты на производство продукции, коммерческие расходы)

По экономическому содержанию показатель «Эффект» соответствует понятию «Прибыль».

Эффективность экспорта, показывает отдачу затрат или ресурсов и рассчитывается отношением экспортной нетто-выручки к произведенным затратам (формула (26)).

$$\text{Э} = \frac{\text{В}}{\text{З}} * 100\% \quad (26)$$

где Э – эффективность экспорта;
В – экспортная нетто-выручка;
З – полная себестоимость реализованной на экспорт продукции

В формуле (26) показатель нетто-выручки определяется как разница между экспортной выручкой и величиной пошлины, уплачиваемой на таможне при вывозе товара. Понесенные затраты, представляющие собой полную себестоимость реализованной на экспорт продукции, рассчитываются как сумма полной производственной себестоимости отгруженной на экспорт продукции и коммерческих расходов по экспорту.

Эффективность экспорта определяется множеством факторов, важнейшими

из них являются: контрактная цена, себестоимость единицы проданной продукции, уровень коммерческих расходов по экспортным операциям. Взаимосвязь указанных факторов выражается формулой (27):

$$\varepsilon = \frac{B}{3} * 100\% = \frac{QP}{QC+3_{\text{ком}}} * 100\% = \frac{QP}{QC+Qcd_{\text{ком}}} * 100\% \quad (27)$$

где P – цена единицы экспортной продукции;
 Q – объем продаж;
 C – полная производственная себестоимость единицы проданной продукции;
 $3_{\text{ком}}$ – коммерческие расходы, связанные с экспортом продукции;
 $d_{\text{ком}}$ – удельный вес коммерческих расходов по экспорту.

Анализ влияния факторов на эффективность экспорта рекомендуется проводить индексным методом.

Коэффициент оборачиваемости оборотного капитала (формула (28)) используется для оценки уровня использования оборотных активов, вложенных во внешне-торговую деятельность.

$$K_{\text{об ОК}} = \frac{B}{\text{ОК}} \quad (28)$$

где $K_{\text{об ОК}}$ – коэффициент оборачиваемости оборотного капитала;
 ОК – средняя величина оборотного капитала.

Показатель характеризует периодичность, с которой используемые в экспортных сделках средства, пройдут все стадии кругооборота и вновь возвратятся на предприятие. Увеличение показателя в динамике оценивается положительно и свидетельствует об улучшении использования оборотных активов.

Количественная и качественная оценка влияния факторов на изменение коэффициента оборачиваемости оборотного капитала осуществляется с помощью факторного анализа. Определить влияние эффективности экспорта и числа оборотов оборотного капитала на коэффициент его оборачиваемости можно при помощи двухфакторной модели (29):

$$K_{об ОК} = \frac{B}{ОК} = \frac{B}{3} * \frac{3}{ОК} = \mathcal{E} K_{об уточ} \quad (29)$$

где $B/3 = \mathcal{E}$ – эффективность экспорта;
 $3/ОК = K_{об уточ}$ – уточненное значение оборачиваемости оборотного капитала, в оборотах.

Вопросы для самоконтроля

- 1 С помощью каких показателей можно оценить состояние и качество выполнения обязательств по экспортным контрактам?
- 2 Укажите и охарактеризуйте этапы анализа динамики экспортных операций.
- 3 Какие показатели используются в процессе анализа коммерческих расходов по экспортным операциям?
- 4 Какие показатели определяются в процессе оценки эффективности экспортных сделок? Приведите формулы для расчета показателей.

Глоссарий

Анализ – разбор, рассуждение, разложение на составные части

Аналогичный товар – товар, назначение, применение, качественные и технические характеристики которого полностью идентичны другому товару, или товар, характеристики которого близки к характеристикам другого товара

Бухгалтерский документ – письменная регистрация фактов хозяйственной жизни

Бухгалтерский учёт – сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение фактов хозяйственной жизни организации на основании первичных документов

Ввоз товаров на таможенную территорию Союза – совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы Союза в результате которых товары прибывают на таможенную территорию Союза до выпуска таких товаров таможенными органами.

Взаимность – процедура предоставления двумя государствами друг другу определенных режимов международной торговли

Внешнеторговая (международная торговая) сделка – соглашение, заключаемое несколькими сторонами, находящимися в разных странах, предполагающее поставку товаров и/или оказание услуг в соответствии с определенными соглашениями условиями

Внешнеторговая деятельность – деятельность, предусматривающая осуществление сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью

Внешняя торговля интеллектуальной собственностью – передача исключительных прав на использование объектов интеллектуальной собственности сторонами, находящимися в разных странах

Внешняя торговля информацией – внешняя торговля товарами, когда инфор-

мация выступает как составная часть этих товаров; внешняя торговля интеллектуальной собственностью, когда передача информации осуществляется как передача прав на указанные объекты; или внешняя торговля услугами в остальных случаях.

Внешняя торговля товарами – перемещение товаров через границу иностранного государства

Внешняя торговля услугами – оказание услуг, предусматривающая производство, распределение, маркетинг, доставку услуг.

Встречная торговля – операции, проведение которых предусматривает твердые обязательства экспортеров и импортеров произвести полный обмен товарами; обмен товарами может быть и частично сбалансированный и предусматривать покрытие разницы в стоимости денежными платежами

Вывоз товаров с таможенной территории Союза – совершение действий, направленных на вывоз товаров с таможенной территории Союза

Выпуск товаров – действие таможенного органа, разрешающее использование товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой

Дебитор – лицо, имеющее денежную или имущественную задолженность

Дебиторская задолженность – задолженность лица данной организации

Декларант – лицо, лично декларирующее товары или лицо, от имени которого производится декларирование товаров

Декларация о происхождении товара – документ о стране происхождения товаров, составляемый при вывозе товаров

Демпинг – поступление товара на рынок иностранного государства по цене ниже его нормальной стоимости в стране экспортера

Задолженность – начисленная, но не пока не оплаченная сумма денежных средств

Заинтересованное лицо – лицо, интересы которого в отношении товаров затрагиваются решениями, действиями либо бездействием таможенных органов

Запреты и ограничения – применяемые меры регулирования (нетарифные, технические, санитарные, ветеринарно-санитарные, карантинные фитосанитарные и

экспортного контроля) в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Союза

Затраты (издержки) – израсходованная на что-либо сумма денежных средств, затраты.

Зона свободной торговли – таможенные территории, на которых отменены таможенные пошлины и другие меры ограничения внешней торговли товарами, происходящими с указанных таможенных территорий

Зона таможенного контроля – места перемещения товаров через таможенную границу, территории таможенных складов и складов временного хранения, магазинов беспошлинной торговли

Импорт товара – ввоз товара на таможенную территорию Союза без обязательства об обратном вывозе

Инвестиционный проект – обоснование экономической целесообразности, объема и сроков осуществления прямой иностранной инвестиции

Инжиниринг – разработка, подготовка и обеспечение нормального хода производственного процесса и процесса реализации продукции

Иностранная инвестиция – вложение иностранным инвестором капитала в объект предпринимательской деятельности на территории Союза в виде объектов гражданских прав, принадлежащих ему, в том числе денег, ценных бумаг, иного имущества, а также услуг и информации.

Иностранное лицо – физическое лицо, юридическое лицо или не являющаяся юридическим лицом организация, не являющиеся физическими или юридическими лицами Союза

Иностранные товары – товары, не являющиеся товарами Союза

Иностранный заказчик услуг – иностранное лицо, осуществляющее заказ услуг или пользующееся ими.

Иностранный исполнитель услуг – иностранное лицо, оказывающее услуги

Информационные ресурсы таможенных органов – упорядоченная совокупность массивов информации в документированной форме, хранящейся в информационных системах таможенных органов.

Калькулирование – расчет себестоимости единицы продукции/ оказанных услуг

Кредиторская задолженность – задолженность организации, находящейся на территории Союза иностранному физическому лицу или юридическому лицу за приобретенные у него товары

Международный транзит – перемещение товаров и / или транспортных средств через таможенную территорию Союза, начинающегося и заканчивающегося за пределами указанной территории

Меры таможенно-тарифного регулирования – меры, предусматривающие применение ставок ввозных таможенных пошлин, тарифных квот, преференций, льгот, применяемые в отношении ввозимых (ввезенных) на таможенную территорию Союза за товаров

Нетарифное регулирование – метод государственного регулирования внешней торговли, предусматривающий введение количественных ограничений и иных запретов и ограничений экономического характера

Нормальная стоимость – цена товара на внутреннем рынке, включающая затраты на его производство и разумную норму прибыли

Обязательства – а) оформленные договором отношения, в силу которых одна сторона обязана совершить в пользу другой стороны определённые действия или воздержаться от них; б) сумма денег, которая должна быть уплачена в будущем

Перевозчик – лицо, осуществляющее перевозку товаров или пассажиров через таможенную границу Союза и /или перевозку товаров, находящихся под таможенным контролем, по таможенной территории Союза

Перемещение товаров через таможенную границу Союза – ввоз товаров на таможенную территорию Союза или их вывоз

Российский заказчик услуг – российское лицо, заказавшее услуги или пользующееся ими.

Российский исполнитель услуг – российское лицо, оказывающее услуги.

Российское лицо – юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации, физическое лицо, имеющее постоянное или пре-

имущественное место жительства на территории Российской Федерации, являющееся гражданином Российской Федерации или имеющее право постоянного проживания в Российской Федерации либо зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Сальдо (остаток) – разность между денежными поступлениями и расходами за определённый промежуток времени.

Себестоимость – денежное выражение затрат на производство и реализацию продукции

Сертификат о происхождении товара документ, однозначно свидетельствующий о стране происхождения товаров

Страна происхождения товаров – страна, в которой товары были полностью произведены или подвергнуты значительной обработке

Таможенная декларация – документ, содержащий сведения о товарах, об избранной таможенной процедуре и иные сведения, необходимые для выпуска товаров

Таможенная пошлина – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Союза

Таможенная процедура – совокупность норм, определяющих условия и порядок использования товаров на таможенной территории Союза или за ее пределами;

Таможенная стоимость вывозимых товаров – цена, фактически уплаченная за товары при их продаже, включающая расходы непосредственно связанные с их продажей

Таможенное декларирование – заявление декларантом сведений о товарах, об избранной таможенной процедуре и иных сведений, необходимых для выпуска товаров

Таможенно-тарифное регулирование – метод государственного регулирования внешней торговли, осуществляемый посредством применения ввозных и вывозных таможенных пошлин

Таможенные документы – документы, составляемые исключительно для совершения таможенных операций и проведения таможенного контроля, а также в хо-

де и по результатам их совершения

Таможенные операции – действия, совершаемые лицами и таможенными органами в соответствии с актами в сфере таможенного регулирования

Таможенные процедуры совокупность норм, определяющих для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения товарами на таможенной территории Союза или за ее пределами

Таможенные сборы обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных таможенным оформлением, таможенным сопровождением товаров, хранением товаров.

Таможенный контроль – совокупность мер, осуществляемых таможенными органами, направленных на проверку и обеспечение соблюдения таможенного законодательства

Таможенный представитель – юридическое лицо, совершающее таможенные операции от имени и по поручению декларанта

Таможенный тариф – систематизированный свод ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу

Торговый обычай – правило поведения, сложившееся в практике международной торговли в результате неоднократного воспроизведения одних и тех же действий

Транспортные (перевозочные) документы – документы, подтверждающие наличие договора перевозки товаров и сопровождающие их при перевозке

Уполномоченные банки – кредитные организации, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте

Франчайзинг – передача одной стороной другой стороне за плату права на ведение определённого вида бизнеса, с использованием разработанной бизнес-модели его ведения.

Экспорт товара – вывоз товара с территории ЕАЭС без обязательства об обратном ввозе

Список использованных источников

Нормативно-правовые акты

1 Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 :приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

2 Доходы организации [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 : приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н// Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

3 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/.

4 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ .

5 О валютном регулировании и валютном контроле: федер. закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ.

НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458/.

6 О концепции развития государственной финансовой (гарантийной) поддержки экспорта промышленной продукции в Российской Федерации (с изменениями и дополнениями): распоряжение Правительства Российской Федерации от 14 октября 2003 г. № 1493-р. // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_127110/.

7 О порядке бухгалтерского учета уполномоченными банками (филиалами) отдельных видов банковских операций с наличной иностранной валютой и операций с чеками (в том числе дорожными чеками), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, с участием физических лиц: указание Центрального банка России от 13 декабря 2010 года № 2538-У // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107965/

8 О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163618/dfa96bb0eec3b5e7d4a8c3323162ff718267cef9/

9 О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров: федер. закон от 08.12.2003 № 165-ФЗ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45398/.

10 О таможенном регулировании в Российской Федерации: федер. закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ.

НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107181/.

11 О таможенном тарифе: закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1995/.

12 О техническом регулировании: федер. закон от 27.12.2002 № 184-ФЗ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40241/.

13 О Федеральной таможенной службе (вместе с «Положением о Федеральной таможенной службе») : постановление Правительства РФ от 16.09.2013 № 809 // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152009/.

14 Об иностранных инвестициях в Российской Федерации: федер. закон от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_16283/.

15 Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности: федер. закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45397/.

16 Об экспортном контроле: федер. закон от 18.07.1999 г. № 183-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23850/.

17 Расходы организации [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : приказ Минфина от 06.05.1999 г. № 33н // Консультант

Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

18 Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (Приложение № 1к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017) // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разработ. НПО «Вычисл. математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/

19 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 3/2006) : приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

20 Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 : приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

21 Учет нематериальных активов [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 : приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

22 Учет основных средств [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

23 Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому

учету ПБУ 17/02 : приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

24 Учет финансовых вложений [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 : приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

25 Учетная политика организации [Электронный ресурс]. : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // Консультант Плюс: справочно-правовая система / разработ. НПО «Вычисл. Математика и информатика». – М.: Консультант Плюс, 1997-2020. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

Учебная литература

26 Астахов В. П. Бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности / Астахов В. П. – 4-е изд. доп. и перераб. – Ростов н/Д : Феникс, 2005. – 442 с.

27 Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: учебник / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров, Ж. А. Кеворкова. – 3-е изд. – М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2017. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/563338>.

28 Бархатов, А. П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / А. П. Бархатов. – 9-е изд., перераб. – М.: Дашков и К, 2018. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/430638>.

- 29 Борисова И.И. Правовое обеспечение внешнеэкономической деятельности: учеб.-методическое пособие / И. И. Борисова. – Нижний Новгород, 2010. – 72 с.
- 30 Вешунова Н. Л. Бухгалтерский учёт : учебник / Н. Л. Вешунова, Л. Ф. Фомина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы статистика, 2003. – 560 с.
- 31 Лупикова Е. В., Пашук Н. К. Учет и аудит внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие. – Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2008. – 320 с.
- 32 Морозова Е. В. Учет и анализ внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / Е. В. Морозова, И. В. Лотоцкая. – Сыкт. лесн. ин-т. – Сыктывкар : СЛИ, 2012. – 136 с. – ISBN 978-5-9239-0322-5.
- 33 Нечаев А. С. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: учебник / А. С. Нечаев, А. В. Прокопьева. – 3-е изд. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/501320>.
- 34 Самыгин Д. Ю. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности организаций: учеб. пособие / Д. Ю. Самыгин, Н. Г. Барышников. – М.:НИЦ ИНФРА-М, 2017. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/858485>.
- 35 Стровский Л. Е. Внешнеэкономическая деятельность предприятия [Электронный ресурс] : учебник для обучающихся в вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Л. Е. Стровский и др.; под ред. Л. Е. Стровского. - 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 503 с. – ISBN 978-5-238-01772-3. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/390716>
- 36 Учет и аудит внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие / Т.А. Мирошниченко. – п. Персиановский: изд-во ДонГАУ, 2012. – 202 с.
- 37 Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / В.М. Земсков, Л.А. Ляпукина, Р.Х. Исеева [и др.] ; Саран. кооп. ин-т РУК. – Саранск : Принт-Издат, 2014. – 296 с.

38 Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности : учеб. пособие / под ред. проф. В.И. Бариленко. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2015. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog/product/502361>.

Интернет-источники

39 Гарант [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – Москва, [1990-2020]. – Режим доступа : <http://www.garant.ru>.

40 Законодательство России [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. – Режим доступа : <http://pravo.gov.ru/ips>

41 Консультант Плюс [Электронный ресурс] : справочно-правовая система / Компания Консультант Плюс. – Электрон. дан. – Москва, [1992-2020]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

42 Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : https://www.minfin.ru/ru/ministry/legal_bases/

43 Министерство экономического развития Российской Федерации [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : <http://old.economy.gov.ru/minec/main>.

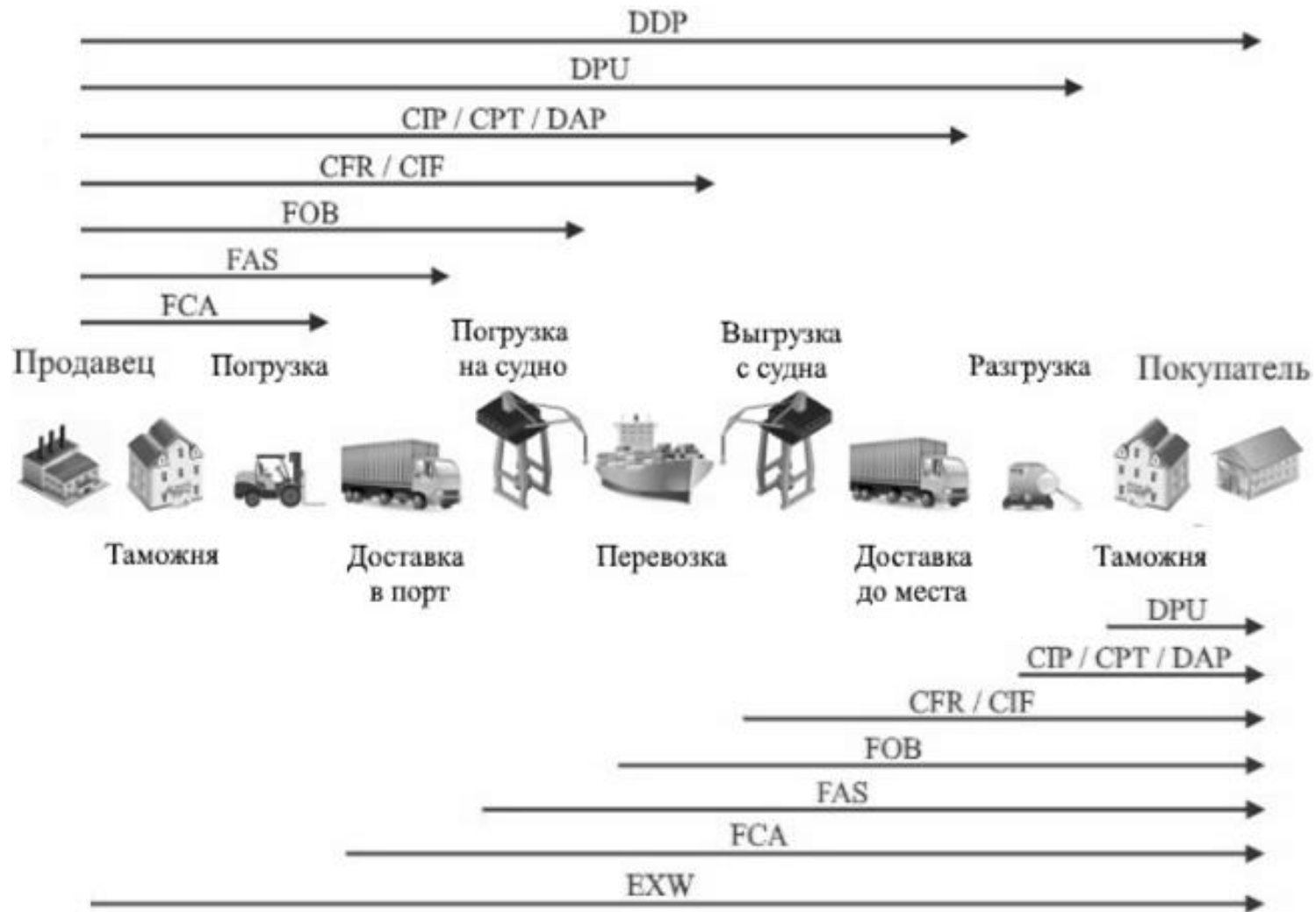
44 Центральный банк Российской Федерации [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : <https://cbr.ru/>

9.4 Источники на иностранном языке

45 Practical guide to incoterms 2020 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<https://docviewer.yandex.ru/view/0/>

Приложение А (справочное)

Условия поставки «Инкотермс 2020»



Приложение Б (справочное)

Рекомендуемые субсчета для ведения бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности

Таблица Б.1 – Примерный перечень субсчетов для организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности

Номер и наименование счета бухгалтерского учета	Номер и наименование субсчета первого порядка	Номер и наименование субсчета второго порядка
41 «Товары»	41-3 «Импортные товары»	41-3-1 «Импортные товары в пути за границей»; 41-3-2 «Импортные товары в портах и на складах за границей»; 41-3-3 «Импортные товары в портах и на складах на территории ЕАЭС»; 41-3-4 «Импортные товары в пути на территории ЕАЭС»
44 «Расходы на продажу»	44.1 «Издержки обращения, связанные с приобретением товаров»	44-1-1 «Издержки обращения, связанные с приобретением товаров на территории Российской Федерации»; 44-1-2 «Издержки обращения, связанные с приобретением импортных товаров»
	44-2 «Издержки обращения, связанные с текущей деятельностью и реализацией товаров»	44-2-1 «Издержки обращения, связанные с текущей деятельностью и реализацией товаров на территории Российской Федерации»; 44-2-2 «Издержки обращения, связанные с текущей деятельностью и реализацией товаров за границу (экспорт)»
	44-3 «Прочие коммерческие расходы»:	44-3-1 «Прочие коммерческие расходы, связанные с текущей деятельностью и реализацией товаров на территории Российской Федерации»; 44-3-2 «Прочие коммерческие расходы, связанные с текущей деятельностью и реализацией товаров за границу (экспорт)»
	Второй вариант: 44-3 «Расходы на продажу по экспорту»	44-3-1 «Расходы на продажу по экспорту в рублях»; 44-3-2 «Расходы на продажу по экспорту в валюте»; 44-3-3 «Таможенные расходы по экспорту»

Продолжение таблицы Б.1

Номер и наименование счета бухгалтерского учета	Номер и наименование субсчета первого порядка	Номер и наименование субсчета второго порядка
45 «Товары отгруженные»	45-1 «Экспортные товары отгруженные»	45-1-2 «Экспортные товары по прямым поставкам»; 45-1-3 «Экспортные товары в портах и на складах на территории ЕАЭС»; 45-1-5 «Экспортные товары в пути за границей»; 45-1-6 «Экспортные товары в переработке и на комиссии»; 45-1-7 «Экспортные товары, снятые с экспорта»; 45-1-8 «Экспортные товары, отгруженные, но неотфактурованные»
50 «Касса»	50-4 «Касса в иностранной валюте»	50-4-1 «Касса в долларах США»; 50-4-2 «Касса в евро»
52 «Валютные счета»	52-1 «Валютные счета внутри страны»	52-1-1 «Транзитный валютный счет» ; 52-1-2 «Текущий валютный счет»
	52-2 «Валютные счета за рубежом»	-
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60-2 «Расчеты с иностранными поставщиками импортных товаров и услуг»	60-2-1 «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам»; 60-2-2 «Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам»; 60-2-3 «Расчеты с иностранными поставщиками по гарантийным суммам»; 60-2-4 «Расчеты с иностранными поставщиками по поставкам в счет специальных соглашений»; 60-2-5 «Расчеты с иностранными поставщиками по коммерческому кредиту»; 60-2-6 «Векселя (тратты), выданные в иностранной валюте» и т.д.
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	62-1 «Расчеты с иностранными покупателями по экспортным операциям»	62-1-1 «Расчеты с иностранными покупателями в порядке инкассо»; 62-1-2 «Расчеты с иностранными покупателями по документам на акцепте»; 62-1-3 «Расчеты с иностранными покупателями по открытому счету»; 62-1-4 «Расчеты с иностранными заказчиками по удержанным суммам»; 62-1-5 «Расчеты с иностранными покупателями по предоставленному коммерческому кредиту»; 62-1-7 «Заказчики иностранные по строительству объектов за границей»; 62-1-8 «Заказчики иностранные по предъявленным счетам по техническому содействию»

Продолжение таблицы Б.1

Номер и наименование счета бухгалтерского учета	Номер и наименование субсчета первого порядка	Номер и наименование субсчета второго порядка
	62-2 «Расчеты с организациями РФ по импортным операциям»	62-2-1 «Расчеты с заказчиками РФ за поставленные импортные товары»; 62-2-2 «Расчеты с заказчиками РФ за поставленные импортные товары, просроченные платежом»; 62-2-3 «Расчеты с заказчиками РФ за импортные товары на ответственном хранении ввиду отказа от акцепта»
	62-3 «Векселя (тратты), полученные в иностранной валюте»	62-3-1 «Векселя, полученные в иностранной валюте»; 62-3-2 «Векселя (тратты), полученные в иностранной валюте, просроченные платежом»
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте».	71-2-1 «Расчеты с подотчетными лицами в долларах США»; 71-2-2 «Расчеты с подотчетными лицами в евро» 71-2-1-1 «Расчеты с Ивановым А. А. в долларах США»; 71-2-1-2 «Расчеты с Петровым Б.Б. в долларах США»; 71-2-2-1 «Расчеты с Ивановым А. А. в евро»
90 «Продажи»		90-1-1 «Реализация экспортных товаров и услуг»; 90-1-2 «Реализация оборудования»; 90-1-3 «Реализация законченных строительных объектов за границей»; 90-1-4 «Реализация услуг по техническому содействию»; 90-1-5 «Реализация реэкспортных товаров»